LUISS

Dipartimento
di Impresa e Management

Cattedra di Contabilità e bilancio

I ricavi e il postulato della competenza nell'evoluzione dei principi contabili

Prof. Alessandro Musaio
RELATORE

Antonio Barini Matr. 210031
CANDIDATO

Anno Accademico 2018/2019

I ricavi e il postulato della competenza nell'evoluzione dei principi contabili

Sommario

Introduzione 5

CAPITOLO 1: Attuale guidance nazionale ed internazionale sui ricavi 9

1.1 OIC 15 e OIC 23 9

1.2 IFRS 15 12

1.3 Confronto tra la normativa italiana e la normativa internazionale 17

CAPITOLO 2: Discussion paper sui ricavi 21

2.1 Introduzione e problemi rilevati dalla *survey* 21

2.1.1 Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione 23

2.1.2 Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri 26

2.1.3 Rilevazione dei ricavi 28

2.2 Le possibili soluzioni: approccio A e approccio B 30

2.2.1 Approccio A 31

2.2.2 Approccio B 32

2.3 Un confronto tra i due approcci e possibili semplificazioni 33

CAPITOLO 3: Esempi illustrativi e confronto pratico tra gli attuali principi contabili e gli approcci proposti dal Discussion Paper 38

3.1 Introduzione 38

3.2 1° Esempio: il caso delle prestazioni multiple 38

3.3 2° Esempio: lavori in corso su ordinazione 39

3.4 3° Esempio: il caso della vendita con diritto di reso 41

Conclusioni 43

Bibliografia 47

Sitografia 48

Introduzione

La contabilizzazione dei ricavi è senza ombra di dubbio uno dei temi più dibattuti degli anni recenti nel panorama contabile italiano e internazionale. La sua rilevazione appare, oramai da tempo, alquanto complicata, producendo numerosi malumori e molte richieste di sostegno dalle diverse parti coinvolte, le quali si ritrovano a dover rispettare una normativa nazionale non ottimamente in linea con la corrispondente europea.

I principi contabili internazionali o, per meglio dire, gli *International Accounting Standards* (IAS), vengono emanati da un gruppo di professionisti contabili (*International Accounting Standards Committee* - IASC) sin dal 1973; essi hanno rappresentato (e rappresentano) il primo tentativo di standardizzazione mondiale delle regole contabili[1], successivamente portato avanti da un organismo interno alla IASC, l'*International Accounting Standards Board* (IASB), che ad oggi emana gli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), i quali affiancano i precedenti IAS. Dunque, la normativa contabile internazionale può contare sia sui vecchi IAS che su i più moderni IFRS, che vanno ad integrare e a completare le norme precedentemente emanate. Tale processo di integrazione e di internazionalizzazione economica evidente e, allo stesso tempo, pervasivo, ha fatto sì che diventasse necessaria l'affermazione di un linguaggio contabile condiviso, così da semplificare il confronto fra imprese comparabili, nonché il miglioramento, tramite l'adozione di una serie di *"generally accepted accounting principles"* (G.A.A.P.), della comunicazione economico-finanziaria tra esse.

Il recepimento italiano delle direttive europee in materia contabile ha segnato il primo vero distacco dalla precedente linea che aveva fino a quel tempo caratterizzato la normativa nazionale di riferimento: il d.lgs. n. 127 del 9 aprile 1991, con effetto a partire dai bilanci al 31 dicembre 1993, confermò l'adozione italiana delle direttive contabili europee, rispettivamente la IV direttiva (78/660/Cee) relativa ai bilanci redatti in forma ordinaria e la VII direttiva (83/349/Cee) relativa invece ai bilanci redatti in forma consolidata, nonché il primo tentativo di apertura, da parte dell'Italia, al processo di armonizzazione promosso dalla Comunità Economica Europea (CEE), volto alla comparabilità dell'informazione contabile tra le diverse imprese presenti all'interno degli Stati membri.

Tra le numerose e decisive novità apportate da tale decreto, una notevole importanza è rivestita dall'introduzione dei principi di redazione (art. 2423-bis cc), ossia i principi da seguire per far sì che il bilancio rispecchi i requisiti di chiarezza, verità e correttezza, espressi dalla Clausola generale del Bilancio, art. 2423 c.c.

Il terzo comma dell'art 2423-bis c.c. espone il cosiddetto principio della competenza economica: "Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;"[2].

[1] https://it.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards

[2] https://www.broccardi.it/codice-civile/libro-quinto/titolo-v/capo-v/sezione-ix/art2423bis.html

Dunque, i costi e i ricavi che si riferiscono ad un determinato esercizio e che hanno avuto effetto durante quel preciso esercizio, devono essere iscritti nel corrispondente bilancio. Esso si differenzia dal principio di cassa, che invece rileva le operazioni alla data in cui si verificano entrate e uscite di denaro.
L'adozione del principio della competenza economica aiuta a stabilire chiaramente quando un'operazione, che sia esso un costo oppure un ricavo, è da ritenersi di competenza di uno specifico esercizio, e quando invece lo è dell'esercizio successivo; tale informazione è fondamentale, in quanto da ciò dipende la determinazione dell'utile (o eventualmente della perdita) d'esercizio.
Fino al 1991, anno del reperimento italiano della IV e della VII direttiva europea, la Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili aveva emanato fino a 9 principi contabili, ciascuno attinente ad uno specifico aspetto del bilancio. Il quadro contabile italiano conseguente l'adozione delle direttive europee ha ufficializzato la subordinazione dei principi emanati dalla Commissione alla nuova normativa internazionale. Il ruolo dei principi contabili emanati dalla Commissione (e della disciplina civilistica) subiva così un profondo cambiamento, passando dall'essere la normativa di riferimento in materia al ricoprire una funzione di tipo interpretativo ed integrativo, volta a chiarire eventuali norme suscettibili di diverse interpretazioni e a disciplinare casi che eventualmente la normativa non prevede. Di conseguenza, a partire dal 1994, la Commissione ha provveduto ad aggiornare periodicamente il corpus di principi contabili, arrivando ad emanare sino a 30 principi contabili, conformi alla normativa di riferimento di derivazione comunitaria e, naturalmente, ai progressi della dottrina contabile.
Le funzioni di *standards setter* sono ora svolte dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), una fondazione costituita nel novembre del 2001 dalle diverse categorie di soggetti interessati alla materia, la quale:
a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.[3]
Nel 2013, la quarta e la settima direttiva europea sono state abrogate in favore della nuova direttiva 2013/34, che ha introdotto una serie di nuovi elementi concernenti la stesura sia dei bilanci d'esercizio ordinari che in forma consolidata; essa è stata recepita in Italia soltanto nel 2015 con il d.lgs. 139/15. Tale decreto stabilisce che dovrà essere lo stesso Organismo Italiano di Contabilità ad adeguare la normativa contabile italiana al contenuto del decreto.

[3] http://www.fondazioneoic.eu
G.Fabbrini-A. Musaio (a cura di), Contabilità e bilancio. Fondamenti e disciplina, Milano, FrancoAngeli, 2004

Per ciò che concerne la contabilizzazione internazionale dei ricavi, nel 2014 lo IASB ha emanato l'IFRS 15 dal titolo "Ricavi provenienti da contratti con i clienti" che, omologato anche dall'Unione Europea, è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi che hanno avuto inizio dal 1° Gennaio del 2018 per le imprese appartenenti ai diversi Stati membri che hanno l'obbligo di redigere il bilancio secondo le regole internazionali.

A livello nazionale, numerosi enti hanno fatto presente che le linee guida attualmente vigenti, presenti nei principi contabili revisionati nel 2016, non erano spesso sufficienti a garantire la chiarezza della rappresentazione di tipologie di transazione diverse e, molte volte, complesse messe in atto dalle società, specialmente se di grandi dimensioni e se caratterizzate da un notevole profilo internazionale.

L'aggiornamento dei principi contabili italiani avvenuto nel 2016, in osservanza dell'art. 12 del d.lgs. n. 139/2015, ha portato alla nascita di un nuovo set di principi contabili, orientati ad ottenere un'informativa economico-finanziaria sempre più trasparente e a rendere comparabili i bilanci d'esercizio dei diversi stati membri. Tuttavia, gli OIC nazionali, in riferimento ai ricavi, non si occupano nello specifico di voci del Conto Economico, ma sono stati elaborati seguendo le voci dell'Attivo e del Passivo dello Stato Patrimoniale; ciò ha comportato la non creazione di un apposito principio contabile sulla contabilizzazione dei ricavi, fatta eccezione per l'OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione, che contiene la disciplina dei ricavi su commessa; ciò ha aumentato la già ampia discrepanza tra l'impostazione contabile italiana e quella internazionale.

L'esigenza di avviare un progetto sui ricavi è stata messa in conto dall'Organismo Italiano di Contabilità, che ha cercato di affrontare il tema gradualmente. Innanzitutto, nel 2017 è stata promossa una *survey* con l'obiettivo di individuare eventuali problemi applicativi nell'ambito della rilevazione dei ricavi. Gli esiti di tale *survey*, la quale è stata accolta favorevolmente dai diversi operatori, ha evidenziato l'esistenza di difficoltà applicative della normativa italiana in merito alla contabilizzazione dei ricavi, problemi rilevati soprattutto dalle aziende di dimensioni maggiori che, effettuando operazioni generalmente più complesse, hanno sottolineato l'esigenza di una materia contabile più approfondita ed elaborata sul tema ricavi.

Prendendo in considerazione quanto appena detto, il 12 Febbraio 2019 l'OIC ha pubblicato in consultazione un *discussion paper* sui ricavi, con l'obiettivo di raccogliere opinioni, consigli, suggerimenti dagli operatori su questioni contabili di portata generale in tema di contabilizzazione dei ricavi, in modo tale da avere le idee chiare su un eventuale futuro intervento contabile volto a modificare l'attuale disciplina a favore di un nuovo principio sui ricavi.

In questo lavoro, andremo ad analizzare nello specifico l'attuale disciplina contabile italiana in riferimento ai ricavi, ricercando nei diversi OIC 11, 15 e 23 le linee guida attualmente seguite dagli operatori italiani che redigono il bilancio secondo l'attuale normativa contabile. Successivamente, ci concentreremo sul nuovo IFRS 15 - Ricavi provenienti da contratti con clienti, frutto di una voluta convergenza verso l'organismo contabile statunitense, che ha reso più omogenei e comparabili i bilanci di esercizio. Inoltre, dopo aver confrontato l'attuale normativa italiana con quella internazionale, evidenziando similitudini e differenze,

analizzeremo e discuteremo il *discussion paper* promosso dalla fondazione OIC, sottolineando ed approfondendo sia i problemi, rilevati da una serie di indagini empiriche svolte dall'Organismo contabile, sia i diversi approcci che potrebbero essere adottati al fine di realizzare le richieste pervenute dalle parti coinvolte, proponendo possibili semplificazioni in merito a circostanze specifiche e illustrando possibili esempi di applicazione di un ipotetico principio contabile ad hoc sui ricavi.

CAPITOLO 1: Attuale *guidance* nazionale ed internazionale sui ricavi

1.1 OIC 15 e OIC 23

In base ai principi contabili vigenti, una società rileva i propri ricavi all'atto del trasferimento del bene o del servizio al proprio cliente; ad oggi tali principi non si occupano nello specifico delle voci di Conto Economico, bensì fanno riferimento alle voci tipiche dell'Attivo e del Passivo dello Stato Patrimoniale. Tale impostazione ha fatto sì che non venisse appositamente creato un principio contabile per la rilevazione dei ricavi, ma chi redige il bilancio deve "arrampicarsi sugli specchi", ricercando nella normativa attuale le linee guida da dover adottare per rilevare e contabilizzare i ricavi inerenti all'esercizio della propria attività. La rilevazione dei ricavi per operazioni di vendita di beni o servizi deve avvenire in base al principio della competenza economica, dal quale si evince che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti). La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio"[4]. Dunque, la rilevazione dei ricavi, e in generale delle operazioni messe in atto dagli enti che hanno l'obbligo di redigere il bilancio ordinario alla fine dell'esercizio, deve avvenire nel rispetto del principio della competenza economica (e non in base al principio di cassa), identificando, misurando e correlando i costi e i rispettivi ricavi inerenti ad uno specifico esercizio.
Lo stesso OIC 11 – Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati, nel delineare il principio della competenza, detta alcuni principi generali di riferimento; il primo rappresenta uno dei punti fermi nella contabilizzazione italiana dei ricavi: "I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

1) Il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
2) Lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili."[5]

Nel secondo punto del principio appena enunciato, vi è un evidente richiamo al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, contenuto sempre all'interno dell'OIC 11: "Sulla base di tale assunto i singoli standard prevedono i trattamenti contabili necessari affinch la rilevazione e la presentazione delle voci venga effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto. La scelta del legislatore di prevedere il principio della prevalenza della sostanza sulla forma è volta all'obiettivo di rendere il bilancio realmente

[4] OIC 11 – Bilancio d'esercizio – finalità e postulati, Competenza, p. 15
[5] Ivi

utile per i suoi utilizzatori fornendo la rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali, piuttosto che quella formale."[6]

Ritornando al principio della competenza economica, al suo interno viene enunciata la particolarità della "rilevazione del valore della produzione delle opere in corso di esecuzione, su ordinazione, che vengono misurate in base all'avanzamento dell'opera stessa"[7]: per le precedenti operazioni, abbiamo un preciso riferimento in uno dei principi contabili dell'OIC, ossia l'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, che denota una specifica disciplina per le operazioni di cui l'oggetto è ancora in corso d'opera.

Ma il principio contabile al quale le società che redigono il bilancio secondo la normativa italiana fanno assoluto riferimento è l'OIC 15 – Crediti, che detta le principali linee guida da seguire per la rilevazione dei ricavi. Per coloro che stilano il bilancio secondo la forma ordinaria, seguono i requisiti ivi espressi:

"I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- Il processo produttivo dei beni è stato completato; e
- Si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici."[8]

In aggiunta al principio generale descritto nel postulato della competenza economica, viene spiegato l'effetto dell'utilizzo del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ossia il trasferimento dei rischi e benefici. Continuando, il paragrafo attinente ai requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti elenca dei casi generici in relazione al trasferimento dei rischi e dei benefici: "salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:

a) In caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
b) Per i beni i per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, i beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
c) Nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà."[9]

Si può notare come apparentemente non siano contenuti espliciti riferimenti alla vendita dei servizi, in quanto inizialmente si parla solo dei beni; ma lo stesso paragrafo prontamente stabilisce che per ciò che concerne tale categoria di ricavi, "i crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata".[10]

[6] OIC 11 – Bilancio d'esercizio – finalità e postulati, Rappresentazione sostanziale, p.16
[7] Ivi, Competenza, p. 15.
[8] OIC 15 – Crediti, Requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti, pp. 8-9, n. 29
[9] Ivi
[10] Ivi

La contabilizzazione dei crediti originati da ricavi risulta essere molto più semplice in rapporto ai ricavi per prestazioni di servizi, che vede la delineazione di un unico punto cardine a cui far riferimento, piuttosto che in rapporto ai ricavi per la vendita di beni, i quali possono essere caratterizzati dalla presenza di casi completamente diversi tra loro.

Come già detto in precedenza, in aggiunta a ciò che è adeguatamente descritto all'interno del postulato della competenza e all'interno dell'OIC 15, un altro perno sui cui fare affidamento nella contabilizzazione di alcune tipologie di ricavi è il principio contabile OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione. Lo scopo dell'OIC 23 è quello di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso su ordinazione. I lavori in corso su ordinazione (o commessa) sono quei contratti, di solito di durata ultrannuale (ossia di durata superiore ai dodici mesi), per la realizzazione di uno o più beni, o la fornitura di beni o servizi; sono contratti normalmente affidati con contratti di appalto, e dunque di uso comune delle società appaltatrici, oppure con contratti aventi usi economicamente simili come la vendita di cose future o concessioni amministrative varie per la realizzazione di opere, edifici, strade ecc.

In tali tipi di contratti, "i ricavi di commessa (o ricavi a preventivo) sono costituiti dai corrispettivi complessivi pattuiti tra il committente e l'appaltatore per l'esecuzione o la fornitura dei beni e/o servizi previsti nel contratto".[11] Tali ricavi di commessa comprendono una serie di elementi: il prezzo che viene stabilito contrattualmente, le maggioranze per eventuale revisione dei prezzi, i corrispettivi per beni o prestazioni aggiuntive (come le varianti), corrispettivi aggiuntivi di natura contrattuale o legale, incentivi dovuti all'appaltatore per raggiungere determinati obiettivi, possibili rettifiche di prezzo derivanti da patti aggiuntivi.

La rilevazione dei ricavi su commessa per lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, cosi come stabilito dall'OIC 23, avviene secondo il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte alcune condizioni previste dallo stesso principio contabile; se tali condizioni non vengono soddisfatte, la valutazione di tali operazioni avviene secondo il criterio della commessa completata. La principale differenza tra i due criteri è legata al fatto che, mentre il criterio della percentuale di completamento si riferisce ai "corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza", il criterio della commessa completata si basa sul costo (di produzione) dell'operazione. In entrambi i casi, i corrispettivi della commessa sono rilevati tra i ricavi al momento della fatturazione definitiva; ma, mentre per il criterio della percentuale di completamento, le eventuali rimanenze dei lavori in corso sono rilevate in proporzione al corrispettivo, per il criterio della commessa completata esse sono rilevate al costo. In aggiunta, il margine di commessa nel primo caso viene rilevato interamente nell'esercizio in cui la stessa è completata e i ricavi sono acquisiti definitivamente; nel secondo caso, il margine di commessa viene rilevato pro-quota, nel corso dei diversi esercizi durante i quali la commessa è realizzata.

Tuttavia, gli istituti contabili legati ai ricavi presenti nel Codice Civile e nei principi emanati dall'OIC non sembrano essere sufficienti a ricoprire tutte le eventuali casistiche applicative che l'ente o la persona

[11] OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, Definizioni, p. 5, n. 9.

incaricata di redigere il bilancio potrebbe affrontare. Infatti, chi redige il bilancio secondo i principi contabili OIC si trova dunque a dover navigare tra varie e incomplete disposizioni, a ricercare regole sparse un po' ovunque con il semplice (ma comunque obbligatorio) scopo di rilevare i ricavi sopraggiunti durante il corso dell'esercizio.

Tali problematiche applicative sembrano giustificare l'intervento dello *standard setter* contabile: ciò che è previsto dall'OIC 11 – Postulati del bilancio, soprattutto per ciò che concerne il principio di prevalenza della sostanza sulla forma e il principio della competenza economica, e le disposizioni dei due OIC precedentemente analizzati (OIC 15 e OIC 23), non sembrano essere sufficienti a porre in atto in modo concreto quanto previsto dai postulati. D'altronde, la mancanza di una più articolata e dettagliata regolamentazione, porta a comportamenti difformi tra le diverse società, minacciando il principio di comparabilità dei documenti contabili, la cui finalità è, invece, quella di creare delle rappresentazioni di bilancio omogenee tra le società.

Numerose sono state le lamentele degli operatori che giornalmente si ritrovano a dover affrontare questioni diverse, "invidiando" gli IAS/IFRS *adopters* che, come vedremo tra poco, ritrovano nell'IFRS 15 – Ricavi provenienti da contratti con i clienti, una vasta e completa regolamentazione, contenente una notevole quantità di schemi contrattuali, comprensivi di illustrazione, per ovviare al meglio alle possibili indecisioni in materia di rilevazione e contabilizzazione che possono caratterizzare una qualsiasi operazione di ricavo.

Come abbiamo già anticipato durante l'introduzione, le richieste degli operatori hanno condotto l'Organismo Italiano di Contabilità a muovere un primo passo verso la nascita di un principio contabile ad hoc sui ricavi (tema che tratteremo nel secondo capitolo di questo lavoro), che tranquillizzerebbe sicuramente gli OIC *adopters*, portando avanti anche quel processo di armonizzazione contabile che ormai da tempo è decisamente in atto.

1.2 IFRS 15

Nel contesto internazionale, invece, gli organi competenti hanno cercato di colmare le presenti criticità in termini di rilevazione contabile dei ricavi, attraverso l'elaborazione di un nuovo standard contabile internazionale, l'IFRS 15.

Inizialmente, i due principali standard utilizzati per il riconoscimento dei ricavi erano rappresentati dallo IAS 18 – *Revenue* e dallo IAS 11 – *Construction contracts*, considerati dai diversi stakeholders solitamente difficili da comprendere e, al contempo, da applicare. Inoltre, lo IAS 18 forniva informazioni alquanto limitate su alcuni argomenti abbastanza rilevanti, come il riconoscimento dei ricavi per gli accordi riferiti a più elementi.

Perciò, congiuntamente lo IASB e il FASB (*Financial accounting standards board)* hanno avviato un progetto con l'obiettivo di colmare tali mancanze e di chiarire le varie incomprensioni emerse, progetto che

prevedeva la redazione di un unico standard per il riconoscimento delle entrate. Tale modello doveva basarsi principalmente sul contratto.

Il 28 maggio del 2014 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 15 – Ricavi da contratti con i clienti, specificando come e quando un IFRS *adopter* dovrà rilevare le proprie entrate. L'IFRS 15 va a sostituire i due precedenti standard (IAS 18 e IAS 11), e la sua applicazione è obbligatoria per tutti i reporter IFRS; inoltre, esso copre quasi tutti i contratti con i clienti, fatta eccezione per i contratti di leasing, i contratti assicurativi e gli strumenti finanziari, che godono di un'apposita regolamentazione rispettivamente all'interno dello IAS 17 – Leasing, dell'IFRS 4 – Contratti assicurativi e dell'IFRS 9 – Strumenti finanziari.

L'IFRS 15 – Ricavi provenienti da contratti con i clienti, la cui preparazione iniziò nel 2015, entrò in vigore solamente a partire dai bilanci redatti a partire dal 1° Gennaio 2018; era possibile anche adottare un'applicazione anticipata a partire invece dal 1° Gennaio 2017.

"Questo principio è stato redatto a seguito della continua evoluzione dei principi contabili internazionali che si è avuta negli ultimi anni. Dal punto di vista tecnico tiene conto del concetto di "controllo" sul bene/servizio oggetto della compravendita come paradigma di riferimento per stabilire se esiste titolo o meno per la rilevazione in bilancio del ricavo. Dal punto di vista della tecnica di regolamentazione, il principio presenta un livello di dettaglio nella definizione della disciplina di riferimento ben superiore a quello che caratterizzava i precedenti standard."[12]

La finalità dell'IFRS 15 è stabilire i principi che l'entità deve applicare al fine di garantire l'intellegibilità del bilancio, fornendo agli utilizzatori del bilancio stesso informazioni utili sulla natura, sull'importo, sulla tempistica e sul grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari derivanti dal contratto siglato con il cliente.[13] Tale principio ha rappresentato un importante pilastro nella convergenza tra i principi contabili internazionali e quelli americani.

Sono previste due diverse modalità con le quali l'IFRS 15 può essere adottato: un approccio di tipo retrospettivo *(Retrospective Method)* e, in alternativa, un approccio ad effetti cumulati *(Cumulative Effective Method).* L'approccio di tipo retrospettivo prevede appunto l'applicazione dell'IFRS 15 retrospettivamente rispetto ad ogni esercizio precedente presentato ai fini comparativi; inoltre gli eventuali aggiustamenti sono rilevati all'inizio del primo esercizio e i dati comparativi vengono riesposti in base all'IFRS 15 per tutti i contratti. Alternativamente, scegliendo di adottare il nuovo principio secondo il metodo ad effetti cumulati, gli effetti cumulati derivanti dall'adozione del nuovo principio saranno rilevati come aggiustamento delle riserve iniziali alla data di prima adozione. A differenza del metodo ad effetti cumulati, quello retrospettivo garantisce una più chiara rappresentazione dei dati (in quanto sono esposti anche i ricavi dell'esercizio precedente), ma ciò richiede una notevole entità di informazioni in mano all'entità; il metodo ad effetti cumulati risulta essere sicuramente di più facile applicazione, ma l'utilizzo di quest'ultimo non contiene la comparabilità con i ricavi dell'esercizio precedente.

[12] http://www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2018/10/27/ifrs-15-analizzati-aspetti-contabili-riflessi-fiscali

[13] IFRS 15, par. 1

La logica di fondo della *"revenue recognition"* richiede che un'entità iscriva nel proprio bilancio i ricavi derivanti da trasferimento di beni e servizi promessi ai clienti per un importo che rifletta il valore del corrispettivo che l'entità ha il diritto di ricevere in cambio.[14]

Il trasferimento del controllo del bene o del servizio al cliente è definito linearmente da una serie di indicatori:

a) L'entità ha diritto a ricevere il pagamento;
b) Il cliente possiede il titolo di proprietà (la riserva di proprietà a garanzia del pagamento non è un elemento ostativo al trasferimento del controllo);
c) L'entità ha trasferito il possesso materiale dell'attività; a questo proposito occorre fare attenzione agli accordi di riacquisto, consegna in conto vendita, accordi di vendita con consegna differita;
d) I rischi e benefici significativi della proprietà dell'attività sono stati trasferiti al cliente;
e) Il cliente ha accettato l'attività.

L'obiettivo che si vuole raggiungere con l'introduzione e l'adozione dell'IFRS 15 è quello di creare un quadro di riferimento completo ed omogeneo per la rilevazione dei ricavi, applicabile a tutti i contratti commerciali (contratti con clienti, vendita di specifici "*non financial assets*" che non rientrano nell'attività ordinaria dell'impresa), esclusi quelli di leasing, quelli assicurativi e quelli inerenti a strumenti finanziari.

La creazione dell'IFRS 15 ha apportato una serie di novità in relazione ai ricavi, cercando di unificare l'intera disciplina in un unico principio: la principale novità riguarda l'utilizzo di un "*five step model framework*". Quest'ultimo prevede, per l'appunto, 5 fasi in successione, che permettono un'opportuna ed esaustiva descrizione dei movimenti da porre in atto al fine di ottenere una corretta rilevazione e contabilizzazione dei ricavi.

Il primo *step* di tale modello prevede l'identificazione del contratto (o dei contratti) con il cliente; il contratto, definito come un accordo tra due o più parti che creano diritti ed obblighi esecutivi, rientra nell'IFRS 15 solo se rispetta alcune condizioni ben precise:

1) Le parti devono aver approvato il contratto ed essersi assunti gli impegni di adempiere le rispettive obbligazioni;
2) Si possono individuare i diritti di ciascuna delle parti per quanto riguarda i beni o i servizi da trasferire;
3) L'entità può individuare le condizioni di pagamento dei beni o servizi da trasferire;
4) Il contratto deve avere sostanza commerciale, nel senso che il rischio, la tempistica o l'importo dei flussi finanziari futuri dell'entità sono destinati a cambiare a seguito del contratto;
5) Il contratto ha buone possibilità di essere portato a buon fine, ossia l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che saranno trasferiti al cliente.[15]

[14] Ivi, par. 2
[15] IFRS 15, par. 9

Dunque, la prima fase risulta essere fondamentale per l'identificazione del contratto con il cliente e di tutto ciò che ruota attorno ad esso: le clausole contrattuali da considerare rilevanti, eventuali modifiche contrattuali che potrebbero intervenire nella fase antecedente la scadenza dello stesso, l'identificazione della controparte, la durata e le clausole di terminazione che lo distinguono ecc.
Il secondo *step* del modello riguarda l'identificazione degli obblighi di prestazione *(performance obligations)* previsti nel contratto; semplicemente, consiste nell'identificare i beni e i servizi promessi all'interno del contratto stesso, e successivamente determinare se tali obblighi di prestazione possono essere definiti come obbligazioni di fare separate e distinte nel contratto oppure devono essere considerate come un tutt'uno. Le obbligazioni di fare vanno intese come promesse, esplicite o implicite, da parte delle società di trasferire beni o servizi distinti (o una serie di beni o servizi) al cliente; se esse risulteranno distinte, allora ciò darà luogo ad obblighi di prestazione separati. Tale valutazione va effettuata alla data di inizio del contratto *(inception date),* sulla base delle condizioni contrattuali e delle usuali pratiche commerciali, considerando anche alcuni contesti particolari: il caso di una valutazione su specifiche obbligazioni (come le garanzie) merita sicuramente maggior attenzione; distinguere il caso in cui l'entità agisce come rappresentante piuttosto che in conto proprio ecc. Per capire se gli eventuali obblighi di prestazione presenti in un contratto vadano distinti tra loro o meno, la *performance obligation* deve rispettare contemporaneamente due differenti criteri: innanzitutto bisogna capire se il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili al cliente (capacità di essere distinto in generale); dopodiché, bisogna capire se tale bene o servizio può essere distinto nell'ambito del contratto, cioè se può essere differenziata dalle altre promesse contenute all'interno dello stesso. Se il cliente può usufruire del bene o servizio singolarmente e al contempo può essere distinto nell'ambito del contratto, allora il bene o servizio può qualificarsi come una *performance obligation* distinta dalle altre; in caso contrario, sarà da combinare con altri beni o servizi.[16]
La terza fase del *five step model* consiste nel determinare il prezzo della transazione *(transaction price).* Tale si definisce come l'ammontare di corrispettivo che l'entità si aspetta di ricevere a fronte della fornitura di beni o servizi al cliente. Esso può essere formato sia da componenti fisse che da componenti variabili. La componente variabile può essere stimata secondo due modalità alternative: *Expected value* oppure *Most likely amount.* Al fine di evitare sostanziali variazioni di prezzo, alla componente variabile può essere applicato un *constraint* che funge da limitazione alla parte variabile del corrispettivo. Il *transaction price* è caratterizzato da alcune componenti finanziarie significative, che rispecchiano le eventuali rettifiche da dover applicare all'ammontare di corrispettivo inizialmente pattuito con l'obiettivo di riflettere gli effetti del valore temporale del denaro, eventualmente manifestatisi tramite alcune componenti di interessi attivi o passivi che dovranno essere opportunamente quantificate. Inoltre, è da tenere in considerazione la possibile presenza di corrispettivi "non-cash", ossia non monetari (come i corrispettivi in natura), i quali dovranno essere valutati al *fair value*. Nel caso in cui sono già presenti dei corrispettivi da pagare ai clienti pattuiti

[16] IFRS 15, par. 27-28

antecedentemente, bisogna valutare se il bene o servizio al quale si riferisce il pagamento di tale corrispettivo è distinto rispetto ai beni o servizi trasferiti dall'entità al cliente; vi è la possibilità di rilevare codesti corrispettivi come riduzione del prezzo dell'operazione, e di conseguenza dei ricavi.
La quarta fase prevede l'allocazione del prezzo di transazione alle singole *performance obligations* in un ammontare tale da rispecchiare il più possibile il corrispettivo che si supponga ricevere a fronte dei beni o servizi erogati. Tale allocazione viene fatta in base ai prezzi rilevati per le singole prestazioni, ovvero i cosiddetti *"stand-alone selling prices",* che dovrebbero teoricamente rappresentare il prezzo che avrebbe avuto la singola prestazione se fosse stata venduta singolarmente e al di fuori del contratto nel quale invece rientra. Se tali *stand-alone selling prices* fossero difficilmente osservabili, la normativa dispone specifici metodi da poter utilizzare al fine di stimare tali prezzi.
Il quinto e ultimo *step* concerne il riconoscimento dei ricavi da parte della società, che avviene nel momento in cui le *performance obligations* vengono soddisfatte attraverso il trasferimento dei beni o servizi (l'attività) precedentemente promessi al cliente. L'attività si considera trasferita quando (o man mano che, nel caso dei lavori in corso su ordinazione) il cliente ne acquisisce il controllo. Il controllo diventa il criterio di riferimento in merito alla rilevazione e della contabilizzazione dei ricavi.
La rilevazione dei ricavi da contratti con la clientela secondo l'IFRS 15 prevede alternativamente la contabilizzazione dell'oggetto in uno specifico momento in cui il controllo del bene o servizio risulta trasferito al cliente *(c.d. at a period in time)* ovvero man mano che si adempie l'obbligazione di fare trasferendo l'attività o il servizio al cliente *(c.d. over a period of time).*
Infatti, ad inizio contratto l'entità deve innanzitutto valutare se i beni o servizi promessi saranno trasferiti nel corso del tempo *(over a period of time)* oppure in un determinato momento *(at a period in time):* tale decisione risulta essere determinante per la successiva individuazione delle relative modalità di riconoscimento dei ricavi attribuiti alle singole *performance obligations.*
Il principio contabile internazionale, a tal proposito, stabilisce che i ricavi si rilevano secondo la modalità *over a period of time* se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

a) Il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità man mano che quest'ultima la effettua;
b) La prestazione dell'entità crea o migliora l'attività (per esempio, lavori in corso) che il cliente controlla man mano che l'attività è creata o migliorata o
c) La prestazione dell'entità non crea un'attività che presenta un uso alternativo per l'entità e l'entità ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.[17]

Se nessuna delle tre circostanze sopra elencate è soddisfatta, il ricavo verrà contabilizzato interamente in un determinato momento (dunque secondo la modalità *at a period in time*), in quanto ciò rifletterà il momento in cui avviene il trasferimento del controllo al cliente a cui il bene sarà stato venduto.

[17] IFRS 15, par. 35

Se la *performance obligation* è soddisfatta nel corso del tempo, bisognerà allora identificare un metodo adeguato al fine di misurare i progressi inerenti alla prestazione e successivamente applicare il metodo per riconoscere i ricavi associati alla *performance obligation* di riferimento nel corso del tempo. Se, nel caso contrario, la prestazione non è soddisfatta nel corso del tempo, bisognerà riconoscere i ricavi associati alla *performance obligation* di riferimento in un determinato momento, ossia quando il controllo del bene o servizio viene trasferito al cliente.[18]

1.3 Confronto tra la normativa italiana e la normativa internazionale

L'IFRS 15, come abbiamo visto pocanzi, introduce un modello contabile di rilevazione che non si basa sul principio del trasferimento di rischi e benefici (presente, invece, nella normativa contabile italiana), ma esso trae origine dal criterio del trasferimento del controllo, declinando in seguito dettagliatamente tutte le situazioni che danno origine a ricavi, come gli aspetti inerenti alle licenze, le garanzie, i corrispettivi variabili, i componenti multipli, e disciplinando contesti e aspetti che le precedenti discipline o non trattavano oppure descrivevano in modo alquanto limitato. I vari soggetti si ritrovano ad usufruire di un principio contabile internazionale decisamente esaustivo, in grado di risolvere la maggior parte dei dubbi (se non tutti) che si potrebbero incontrare durante la rilevazione di alcune fattispecie tipiche dei ricavi.
Dalla parte opposta, i principi contabili nazionali sembrano non occuparsi in modo organico della contabilizzazione dei ricavi, dimostrato dal fatto che ancora oggi non è stato emesso alcun principio ad hoc sul tema. Infatti, gli enti che redigono il bilancio secondo gli OIC e secondo il la disciplina civilistica, ritrovano nell'art 2425 – bis c.c. una minima indicazione, non troppo specifica, inerente all'iscrizione dei ricavi:

1) I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi;
2) I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta;
3) I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritte per le quote di competenza dell'esercizio.[19]

Quindi il codice civile non risulta essere abbastanza specifico a riguardo. Nell'ambito dei principi contabili, invece, escludendo il principio contabile sui lavori in corso su ordinazione (OIC 23) ed alcuni brevi cenni

[18] IFRS 15, par. 38
[19] Codice Civile, art. 2425 - bis

contenuti nel principio sui crediti (OIC 15), non si hanno altre indicazioni soddisfacenti o precise regole contabili a cui far riferimento.

Ricapitolando, dal momento che né il nostro codice civile né l'OIC si soffermano in modo approfondito sul tema della rilevazione e della contabilizzazione dei ricavi, l'unico confronto possibile che si potrebbe proporre è quello tra il principio IFRS 15 – Ricavi provenienti da contratti con i clienti ed il principio OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, unico principio nazionale che concerne la contabilizzazione di una specifica categoria di ricavi (lavori in corso su ordinazione). Tuttavia, si possono individuare nell'OIC 15 – Crediti alcune fonti e prassi di settore a cui è possibile far riferimento nell'ambito della normativa italiana sui ricavi.

Per ciò che concerne la vendita di beni e servizi, abbiamo visto come il principio IFRS 15, in aggiunta alle considerazioni che derivano dall'applicazione del *five-step model*, contiene tutti gli indicatori utili per determinare se sia stato o meno trasferito il controllo del bene o servizio al cliente, identificando il momento in cui registrare un ricavo in base al fatto che il trasferimento del controllo sia avvenuto nel corso del tempo oppure in un determinato istante nel tempo *(at a period in time vs. over a period of time)*. Nel momento in cui si tratta di una prestazione di servizi, di solito il cliente riceve ed utilizza simultaneamente i benefici della prestazione fornita da un'entità; in tali casi è facile comprendere come il cliente utilizzi questi benefici man mano che li riceve e dunque la contabilizzazione sarà effettuata secondo il criterio *over a period of time*. Nell'ambito dei principi contabili nazionali e, in modo specifico, all'interno dell'OIC 15, si prescrive come nel bilancio d'esercizio debbano essere iscritti tutti i crediti originati da ricavi che sono effettivamente maturati, soddisfacendo due importanti condizioni: il processo produttivo dei beni deve essere stato completato e si deve essere verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.[20] Il principio, inoltre, sottolinea come, in conformità al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, il passaggio sostanziale avviene con il trasferimento dei rischi e dei benefici correlati all'oggetto di scambio, e non all'aspetto prettamente giuridico. Per le prestazioni di servizi, il principio contabile stabilisce che i ricavi riferiti ai servizi sono rilevati secondo il principio della competenza, e dunque contabilizzati nel momento in cui la prestazione è effettuata.

Invece, per quanto riguarda la separazione delle singole componenti di un contratto, i due punti di riferimento in materia contabile (IFRS e OIC) presentano ancora una volta delle sostanziali differenze. Il principio contabile internazionale definisce gli accordi multipli come quelli in cui sono presenti più beni o servizi resi, anche combinati, che possono però considerarsi distinti tra loro. Come visto nel paragrafo inerente all'IFRS 15, la distinzione si ha nel momento in cui il cliente può usufruire del bene/servizio o preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili al cliente e, allo stesso tempo, l'obbligazione a trasferire il bene/servizio al cliente può essere distinta dalle altre obbligazioni contrattuali.[21] Pertanto, se viene identificato più di un bene o servizio distinto nell'ambito di un unico contratto, sarà

[20] OIC 11 – Bilancio d'esercizio – finalità e postulati, Competenza, p. 15

[21] IFRS 15, par. 27

necessario innanzitutto allocare il corrispettivo da contratto a ciascun bene o servizio distinto in rapporto al suo prezzo di vendita a sé stante *(stand-alone selling price)* e successivamente applicare le regole per l'identificazione del ricavo nel momento in cui la relativa obbligazione di fare risulterà soddisfatta.
Di contro, all'interno dei principi contabili nazionali non sono presenti delle disposizioni in merito alla separazione delle singole componenti all'interno di un contratto riguardante più prestazioni, tranne che all'interno dell'OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio d'esercizio, dove viene esplicitato come da un unico contratto possano scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata; sicuramente troppo limitato per poter essere applicato a livello pratico.
Le due situazioni che abbiamo appena affrontato, relative alla vendita di beni e servizi e alla separazione delle singole componenti in un contratto, possono essere considerate le principali differenze tra la normativa contabile italiana e quella internazionale in tema di ricavi. Vi sono però altre piccole differenze che necessitano di essere sottolineate. Elementi su cui le due normative trovano un piccolo punto d'incontro sono gli abbuoni e gli sconti alla clientela, definendo il corrispettivo riconosciuto al cliente come l'importo che l'entità paga o si aspetta di pagare a un cliente sia tramite uscita di cassa sia sotto forma di sconti o abbuoni. Di conseguenza, il prezzo di vendita dovrà essere ridotto per effetto del corrispettivo riconosciuto al cliente, a meno che il pagamento al cliente venga effettuato in cambio di un bene o un servizio distinto.
L'OIC 15, in tale contesto, riprende le disposizioni del codice civile, secondo il quale i ricavi e i proventi devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti di natura commerciale, abbuoni e premi.
Le garanzie, invece, non sono trattate specificatamente dall'OIC 15 e in generale dalla normativa contabile italiana; possiamo trovare un riferimento all'interno dei fondi di garanzia prodotti, rientranti nell'ambito dell'OIC 31. L'IFRS 15, invece, prima definisce la garanzia standard come quella che garantisce la qualità del prodotto e la conformità alle sue caratteristiche tecniche; successivamente, puntualizza che se le garanzie da considerare non sono del tipo precedentemente espresso, tali devono essere considerate obbligazioni di fare distinte e dunque valutate separatamente dalla vendita del bene.
Anche le licenze non sono trattate in maniera specifica all'interno dei principi contabili emanati dall'OIC, mentre il principio internazionale corrispondente delinea due possibili rilevazioni per le licenze intese come elemento distinto all'interno del contratto: esse si rilevano nel corso del tempo *(over a period of time)* se danno un diritto di accesso alla proprietà intellettuale, mentre si rilevano in un determinato momento *(at a period in time)* se danno un diritto d'uso alla proprietà intellettuale.
Discorso similare per le *royalties.* Con *royalty* si indica il diritto del titolare di un brevetto o una proprietà intellettuale, ad ottenere il versamento di una somma di danaro da parte di chiunque effettui lo sfruttamento di detti beni con lo scopo di poterli sfruttare per fini commerciali e/o di lucro.[22] L'IFRS 15 stabilisce come le *royalties* sulle licenze di proprietà intellettuali calcolate in base alle vendite o all'utilizzo devono essere contabilizzate solo al momento in cui la vendita o l'utilizzo si realizzano. Esse non sono trattate specificatamente dalla normativa contabile italiana.

[22] https://it.wikipedia.org/wiki/Royalty

Sommariamente, notiamo in maniera piuttosto netta come la frammentarietà, nonché la pochezza e la generalità delle informazioni contenute all'interno dei principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità, non risulti soddisfacente al fine di effettuare una corretta e puntuale contabilizzazione e rilevazione dei ricavi, in modo concorde all'obiettivo di intellegibilità e comparabilità che contraddistingue la redazione dei bilanci a livello non solo nazionale e comunitario, ma internazionale. L'introduzione dell'IFRS 15 non ha fatto altro che rimarcare questo *gap* che contraddistingue le disposizioni che le entità nazionali seguono al fine di redigere il bilancio con la corrispondente normativa internazionale, aumentando le discrepanze tra il contesto contabile italiano e quello internazionale. L'assenza di un principio contabile ad hoc sui ricavi ha, come abbiamo anticipato nella parte introduttiva, generato numerose lamentele da parte dei diversi stakeholders, che sottolineano costantemente agli organi competenti la mancata ricerca di "armonizzazione" dal punto di vista contabile su tale tema. L'organo competente (OIC), prima con una *survey* e successivamente con la pubblicazione di un apposito *discussion paper,* ha dato il via ad un processo che finalmente potrebbe portare alla stesura e alla pubblicazione di un principio sui ricavi, completamente allineato al corrispondente internazionale rappresentato dal già più volte citato IFRS 15.

CAPITOLO 2: *Discussion paper* sui ricavi

2.1 Introduzione e problemi rilevati dalla *survey*

Durante la fase introduttiva, si è evidenziato come già da qualche tempo l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha sentito l'esigenza di avviare un progetto sui ricavi, volto ad unificare sotto un unico standard contabile le diverse direttive presenti all'interno degli OIC già emanati. Già durante il corso della revisione dei principi contabili, avvenuta nel 2016, diversi *stakeholders* hanno segnalato ai componenti dell'Organismo, sia durante fase di consultazione delle bozze sui nuovi principi contabili che durante la fase di implementazione degli stessi, l'insufficienza che caratterizza l'attuale *guidance* sui ricavi, soprattutto in relazione alle diverse tipologie di transazione effettuate dalle società, nonché in relazione alla loro stessa complessità.
L'OIC ha deciso di affrontare la situazione, venendo incontro alle numerose ed esplicite richieste in tema di rilevazione dei ricavi, innanzitutto approfondendo la questione inerente alla possibile reale esistenza di problemi applicativi riportati dalle varie società. A tale scopo, lo stesso Organismo nel 2017 ha proposto una *survey,* un questionario composto da una serie di domande su eventuali problematiche che si sarebbero presentate nel passato ai diversi stakeholder in merito alla contabilizzazione e alla rilevazione dei ricavi, determinando comportamenti difformi tra le imprese in relazione alle stesse. L'obiettivo di tale *survey* era quello di raccogliere input, e ovviamente individuare possibili difficoltà e possibili problemi applicativi in merito alla rilevazione dei ricavi in bilancio. La *survey* ha riscosso un buon successo, accolta favorevolmente dagli operatori (le risposte sono state circa 100) provenienti dalle diverse categorie, necessariamente interessate alla materia contabile. Successivamente, l'Organismo Italiano di Contabilità, dopo aver analizzato attentamente i risultati derivati dalla *survey* in questione, ha dato conferma dell'esistenza dei famigerati problemi applicativi più volte nominati, evidenziando la necessità di un intervento normativo al fine di eliminare tali difficoltà, con obiettivo finale quello di predisporre un nuovo principio contabile, adeguato alla corretta rilevazione dei ricavi e alla *guidance* internazionale in materia. La *survey* ha inoltre sottolineato come il problema risulti colpire maggiormente le imprese di grandi dimensioni, che non mettono in atto soltanto semplici operazioni, per le quali l'attuale normativa contabile italiana sui ricavi risulterebbe più che sufficiente, ma la loro caratteristica distintiva è quella di concludere quotidianamente tipologie di transazioni complesse, che a loro volta necessitano di regole contabili maggiormente elaborate, ribadendo l'insufficienza dell'attuale *guidance.*
Per confermare le intenzioni dello stesso, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), il 12 febbraio del 2019, ha pubblicato in consultazione un *discussion paper* sui ricavi:
"L'OIC ha deciso di pubblicare in consultazione il Discussion Paper Ricavi con lo scopo di raccogliere contributi da parte degli stakeholder sulle questioni contabili di portata generale in tema di rilevazione dei ricavi.

I Discussion Paper hanno una finalità meramente consultiva e non contengono posizioni o orientamenti assunti dall'OIC. Conseguentemente, i Discussion Paper non possono essere utilizzati quale strumento per interpretare i principi contabili in vigore.
Alla luce degli esiti della consultazione, l'OIC valuterà eventuali futuri interventi sui principi contabili.
Si prega di inviare commenti entro il 30 giugno 2019".[23]
L'obiettivo di un qualsiasi *discussion paper* è quello di raccogliere contributi da parte dei diversi operatori su questioni contabili di carattere generale, per le quali sono state ricevute delle segnalazioni da parte degli operatori stessi. I *discussion papers* presentano una finalità meramente consultiva, e non possono assolutamente essere utilizzati come interpretazione dei principi contabili attualmente in vigore.
Alla luce degli esiti della consultazione, l'OIC valuterà eventuali futuri interventi sui principi contabili. In particolare, l'OIC potrà:
a. elaborare un nuovo principio contabile;
b. intervenire in modo mirato sull'attuale set di principi contabili;
c. soprassedere da qualunque attività di standard setting in quanto non ritenuta necessaria.[24]
Le principali questioni emerse dalle *survey* sono essenzialmente tre:

1. La contabilizzazione di vendite di beni e di servizi (la cui prestazione avviene in un esercizio successivo alla consegna del bene) a fronte di un unico corrispettivo contrattuale;
2. La contabilizzazione in caso di diritto di reso, diritto di riscatto, premi e sconti commerciali;
3. L'identificazione del trasferimento del rischio in ipotesi diverse da quelle declinate nell'OIC 15.[25]

Dunque, l'analisi della *survey* condotta dall'OIC ha evidenziato tre problemi principali, che sono da considerarsi tutt'altro che banali; inoltre, alcuni operatori hanno suggerito allo stesso ente di chiarire in quali situazioni si considerano trasferiti i rischi ed i benefici sia per ciò che concerne la cessione dei beni e sia per quanto riguarda la prestazione di servizi.
La finalità principale dell'OIC rimane quella di realizzare un nuovo standard contabile, in grado di delineare una soluzione permanente e al contempo soddisfacente, che consenta a qualsiasi operatore, che sia esso di grandi o di piccole dimensioni, di rispettare i principi generali previsti dalla normativa attuale in merito alla rilevazione e alla contabilizzazione dei ricavi. Nello specifico, i principali problemi identificati dalla *survey* possono sintetizzarsi come segue:

1. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione corrispondente al punto 1) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di vendita di beni e servizi con un unico corrispettivo, si tratta di stabilire se i beni e i servizi vadano distinti e rappresentati separatamente, individuando due unità di contabilizzazione, o insieme, considerando l'intera operazione come un'unica unità di contabilizzazione);

[23] http://www.fondazioneoic.eu/?p=14118
[24] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 1 - Cos'è un *discussion paper*, par. 1.3
[25] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 2 – Perché un *discussion paper* sui ricavi, par. 2.6

2. Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri corrispondente al punto 2) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di premi, occorre stabilire se procedere ad un accantonamento o al rinvio al futuro della quota di ricavo attribuibile alla copertura dei premi);
3. Rilevazione dei ricavi corrispondente al punto 3) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, individuando le condizioni e/o i criteri - trasferimento di rischi o del controllo - che determinano l'imputazione dei ricavi).[26]

Di seguito, approfondiremo nel particolare ognuna delle questioni sopra descritte.

2.1.1 Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Il primo problema rilevato dalla *survey* concerne l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione dei ricavi. Essa deve essere compatibile con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, chiaramente espresso all'art. 2423-bis del Codice Civile: "La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"[27]; lo stesso OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio precisa come l'obiettivo di tale principio sia quello di rendere il bilancio intellegibile, "realmente utile per i suoi utilizzatori, fornendo una rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali, piuttosto che quella formale"[28]. L'analisi del contratto (da un punto di vista sostanziale, anziché formale) risulta necessaria al fine di stabilire l'unità elementare di contabilizzazione ricercata.
In linea con i principi generali presenti all'interno dell'OIC 11, il primo passo verso la stesura di un principio contabile ad hoc sui ricavi è, per l'appunto, quello di definire un'unità elementare di contabilizzazione, in quanto, lo stesso OIC 11 precisa che: "da un unico contratto possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria".[29] Infatti, come abbiamo visto in precedenza, il corrispondente standard contabile internazionale (IFRS 15) evidenzia chiaramente i requisiti necessari affinché si possa comprendere se da una data obbligazione possano discendere più diritti e più obbligazioni, oppure se, viceversa, sostanzialmente più contratti possono essere contabilizzati unitariamente.
Nell'attuale normativa contabile italiana, le indicazioni presenti all'interno dei diversi OIC precedentemente analizzati ci permettono di distinguere, in tema di ricavi e di unità elementare di contabilizzazione, i ricavi da vendita di beni dai ricavi di prestazione di servizi oppure dai ricavi di vendita su commessa.
Come abbiamo già visto nel primo capitolo, le rilevazioni dei ricavi derivanti da vendita di beni o da prestazione di servizi seguono le indicazioni presenti all'interno dell'OIC 15 – Crediti, che tuttavia trascura i casi in cui, in un unico contratto, siano presenti contemporaneamente entrambe le tipologie di operazioni;

[26] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Introduzione.
[27] Art. 2423-bis, comma 1-bis, c.c.
[28] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, par. 3.1.2
[29] Paragrafo 28 dell'OIC 11.

inoltre, non sono fornite nessun tipo di indicazioni sulla nozione di unità elementare di contabilizzazione, che è rilevante al fine di garantire un'appropriata rappresentazione dell'operazione in questione ai fini della formazione del bilancio. Inoltre, è stata già ampiamente discussa la rilevazione dei ricavi inerenti ai lavori su commessa, descritti nel primo capitolo nell'ambito dell'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione.
La *survey* promossa dall'Organismo Italiano di Contabilità ha chiaramente sottolineato come "gli attuali principi contabili nazionali non richiedono espressamente di valorizzare separatamente i ricavi di vendita di beni da quelli da prestazione di servizi nel caso in cui il bene ed il servizio sono venduti allo stesso cliente per un unico valore complessivo (ad esempio, vendita di un bene con relativo servizio di manutenzione)"[30]
Infatti, gli operatori che hanno partecipato a tale *survey* hanno evidenziato come non sarebbe chiaro se nell'ambito dell'OIC 15 - Crediti l'unità elementare di contabilizzazione prevista per i ricavi sia il contratto oppure vadano considerate le singole obbligazioni previste dal contratto. Nella prassi, le imprese che operano secondo gli standard contabili nazionali, per fattispecie simili, molte volte rappresentano in bilancio situazioni economiche differenti tra loro: alcune di esse rilevano un unico ricavo, dunque rilevano l'operazione in modo unitario (ossia la vendita di un bene e la prestazione di un servizio con un unico corrispettivo); di contro, altre società spesso stipulano contratti oppure accordi dove vengono chiaramente distinte le attività, i prezzi vengono singolarmente specificati e, pertanto, i ricavi vengono rilevati in modo separato.
Le due categorie di imprese, sebbene abbiano realizzato operazioni simili che comportano i medesimi effetti patrimoniali, rilevano gli effetti economici in maniera diversa;[31]due diversi punti di vista che emergono in maniera più netta se consideriamo il caso in cui una società stipula un contratto dove alla consegna di un bene viene affiancato l'obbligo di fornire, successivamente, assistenza:

1) La società rileva l'intero corrispettivo contrattuale come ricavo di competenza nell'esercizio dove il bene viene effettivamente consegnato; Tuttavia, la società deve valutare l'iscrizione di un fondo per oneri relativo ai costi che prevede di dover sostenere per l'assistenza.[32]
2) La società separa le singole obbligazioni che derivano dal contratto (in tale caso, la cessione del bene, che è immediata, e l'assistenza, che invece è successiva ed eventuale) e la rilevazione apposita dei ricavi avverrà in maniera distinta per la fornitura del bene e dei servizi di manutenzione previsti dal contratto stesso. Quindi, al momento della consegna del bene si rileverà solo la quota inerente alla vendita, e solo successivamente verrà contabilizzata la quota per gli eventuali servizi resi.

Come volevasi dimostrare, "la mancanza di una più articolata declinazione attraverso regole contabili più specifiche di quanto previsto dall'OIC 11 in materia di determinazione dell'unità elementare di contabilizzazione e l'assenza di una *guidance* su tale tematica sta comportando l'adozione di comportamenti

[30] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, par. 3.1.8
[31] Ivi, par. 3.1.9
[32] L'OIC 31 al paragrafo 6 prevede che "I fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi".

difformi tra le varie società"[33], minando alla base il principio della comparabilità previsto dalla normativa internazionale e, al contempo, non rispettando il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, che prevede rappresentazioni contabili uguali nel caso di transazioni omogenee. Infatti, sotto un profilo sostanziale, si dovrebbe avere la stessa rappresentazione contabile sia nel caso in cui la vendita del bene e la prestazione del servizio siano incluse all'interno di unico contratto, e sia nel caso in cui appaiano in due contratti distinti. La *performance* dell'impresa tende a cambiare notevolmente a seconda della tipologia di contabilizzazione che la società decide di adottare; le due diverse procedure non portano agli stessi risultati in un'ottica di performance dell'impresa, in quanto nel caso di accantonamento del fondo per il servizio (avvenuto in base alla migliore stima dei costi) che sarà eventualmente reso successivamente, "non include la quota del margine di profitto riferibile alla prestazione dei servizi da rendere, che viene attribuito al periodo di cessione del bene e non a quello di erogazione del servizio".[34] In linea generale, l'identificazione delle singole componenti contrattuali che potrebbero portare alla rilevazione di distinte obbligazioni assume una particolare rilevanza quando le obbligazioni previste dal contratto vengono rilevate con modalità o tempi differenti; e con tali modalità e tempi differenti andranno contabilizzate.

Una situazione da cui potrebbero derivare ulteriori comportamenti difformi tra le varie imprese riguarda la combinazione di più contratti. Si pensi al caso di una società che acquista un software e, insieme ad esso, un servizio di consulenza necessario alla personalizzazione e all'utilizzo del software stesso, dal medesimo venditore: la società non potrà fare uso del software se prima non eserciterà la consulenza ad esso connessa, e tale consulenza può essere fornita solo da quel venditore (caso di un regime *lock-in* instaurato dal venditore). I due contratti risultano dunque altamente connessi tra loro, e sarà difficile considerarli distinti: essi andrebbero rilevati combinatamente in bilancio, come se fossero un contratto unico; tale contabilizzazione unitaria avrà sicuramente degli effetti sull'entità dei ricavi, e quindi sui margini rilevati negli esercizi di competenza. L'eventuale separazione delle singole componenti di un contratto deve includere necessariamente dei criteri che definiscono le modalità con cui gli operatori possono procedere all'identificazione delle varie obbligazioni. Dopo aver correttamente identificato le distinte prestazioni contrattuali, "devono essere definiti anche dei criteri per l'allocazione del prezzo alle singole componenti del contratto individuate"[35]. D'altronde, il problema che si pone è, dopo avere correttamente identificato le varie obbligazioni incluse in un contratto, secondo quale criterio stabilire il ricavo inerente a ciascuna componente individuata, nel momento in cui il ricavo specifico non è esplicitato nel medesimo contratto.

Concludendo, restano aperte due diverse ipotesi in relazione all'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione con riferimento ai ricavi: rilevare l'operazione in modo unitario, contabilizzando un'unica voce di ricavo, oppure separare le attività presenti all'interno del negozio, rilevandole separatamente e quantificando il loro apporto all'interno del corrispettivo totale pattuito con la controparte. L'OIC dovrà

[33] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, par. 3.1.11

[34] *Ivi,* par. 3.1.13

[35] *Ivi,* par. 3.1.17

definire chiaramente e specificatamente, all'interno di un ipotetico principio contabile sui ricavi, tutte le modalità e tutte le potenziali fattispecie che gli operatori potrebbero incontrare in tema di rilevazione dei ricavi, minimizzando (o, se ciò e possibile, azzerando) i comportamenti difformi tra le varie società che finora hanno caratterizzato l'attività contabile condotta dalle imprese nazionali.

2.1.2 Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri

La seconda questione che ha messo d'accordo quasi tutti i circa 100 operatori che si sono sottoposti alla *survey* del 2017 e che è stata correttamente indicata all'interno del *discussion paper* riguarda la distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri.

Come già ampiamente visto in precedenza, un contratto di vendita può prevedere più obbligazioni di fare al suo interno; ciò comporta per l'operatore la difficoltà del collegamento tra la rilevazione del ricavo previsto dal negozio e l'eventuale iscrizione di un fondo rischi ed oneri, al fine dell'individuazione dell'intero contratto quale unità elementare di contabilizzazione. Un esempio avanzato dal documento pubblicato dall'OIC attiene al caso di un'operazione di vendita, alla quale sia connessa una garanzia volta a coprire il rischio di un eventuale malfunzionamento, entro un determinato periodo di tempo. Secondo l'attuale normativa contabile italiana, la società dovrebbe procedere all'iscrizione di un fondo rischi ed oneri nel caso in cui la stessa società abbia già rilevato il ricavo interamente, ma ancora non abbia completato tutte le rispettive prestazioni promesse al cliente presenti nel contratto di vendita. Da un punto di vista concettuale, una eventuale distinzione tra le componenti del contratto non comporta l'iscrizione separata di fondi rischi ed oneri, nel momento in cui tutte le prestazioni pattuite con il cliente siano ricomprese nel corrispettivo già stabilito durante la fase di chiusura della negoziazione. Contrariamente, dunque, secondo quanto previsto dai principi contabili attualmente in vigore, un operatore, secondo un sistema dove le singole prestazioni di un contratto verrebbero separate ai fini dell'iscrizione in bilancio, rileverà i ricavi attinenti esclusivamente alle attività già completate, procedendo nella non rilevazione (o alla rilevazione parziale) di ricavi concernenti le prestazioni promesse ma non ancora effettuate a favore del cliente. In tal caso, "l'eventuale rilevazione di un fondo rischi ed oneri duplicherebbe gli effetti derivanti dal differimento del ricavo".[36]

Un esempio molto più chiaro fa riferimento al caso di un contratto che prevede la vendita di determinati beni ed il diritto, a favore del cliente, di ricevere possibili premi al raggiungimento di un prestabilito quantitativo di punti. È uno degli esempi proposti dall'Appendice dell'OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e TFR "Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri" (parte non integrante del principio), nella sezione "Fondi per operazioni e concorsi a premio", che qui di seguito riportiamo:

36. Alcune società spesso utilizzano come strumento di marketing il sistema delle operazioni o dei concorsi a premio. Con queste campagne promozionali, la società si impegna a riconoscere dei premi

[36] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri, par. 3.2.2

ai propri clienti sotto forma, ad esempio, di un certo sconto sull'acquisto di determinati prodotti oppure ad erogare un premio (regalo in altri beni) al consumatore che faccia pervenire alla società, generalmente tramite rivenditori, appositi tagliandi o buoni.

37. Più in particolare, le operazioni a premio sono manifestazioni in cui il premio viene offerto a tutti coloro che acquistano un determinato quantitativo di prodotti o servizi e ne offrono documentazione attraverso la raccolta di "punti" (anche su supporto magnetico) e la consegna di prove documentali di acquisto.
38. Nei concorsi a premio, invece, l'attribuzione dei premi offerti ai partecipanti dipende dalla sorte, dall'abilità o da qualsiasi altro congegno che affidi all'alea la designazione del vincitore. Nei concorsi a premio, il premio viene attribuito solo ad alcuni partecipanti e il suo costo prescinde dal volume dei prodotti venduti. Pertanto, l'operazione a premio si distingue dal concorso in quanto il premio promesso viene consegnato a tutti i partecipanti che rispettino i requisiti di ammissione, e non solo ad alcuni.
39. A fronte del costo che la società prevede di sostenere per adempiere all'impegno assunto di concedere premi viene rilevato un fondo per operazioni e concorsi a premio. Tale fondo è congruo quando copre tutti i costi, connessi al relativo impegno e che si prevede verranno effettivamente sostenuti. Il fondo include anche le spese dirette di natura accessoria collegate all'operazione stessa.
40. Tenuto conto che l'impegno è unilaterale e soggetto a scadenza, la società riconosce il premio solo a quei consumatori che hanno soddisfatto le condizioni previste dal regolamento dell'operazione. L'importo del fondo, pertanto, non è stimato a fronte di tutti i buoni emessi, bensì solo a fronte dei buoni che si prevede verranno presentati per il rimborso entro la scadenza e con le modalità previste dal regolamento.
41. Nella misurazione dell'accantonamento, il procedimento di stima tiene conto di tutti gli elementi disponibili ed utili per la valutazione della congruità del relativo fondo alla data di bilancio. I principali e più ricorrenti elementi cui si fa riferimento, in genere, sono:
    - L'elaborazione di statistiche che tengono conto dell'esperienza passata per operazioni similari;
    - La propensione del consumatore ad ulteriori acquisti del prodotto oggetto dei buoni negli esercizi successivi, il numero di buoni emessi, il valore dello sconto o del premio;
    - L'utilizzo di parametri ed altri elementi atti a stimare, per tipologia di prodotto oggetto della campagna promozionale, la curva di ritorno dei buoni che verranno presentati negli esercizi successivi per ottenere lo sconto o il premio, relativamente a vendite già effettuate alla data di bilancio.
42. Le previsioni di ritorno dei buoni sono periodicamente, ed in ogni caso a fine esercizio, riesaminate sia alla luce dei ritorni effettivi, sia per tener conto di eventuali mutamenti intervenuti nei presupposti delle previsioni.

43. In correlazione ai ricavi realizzati nell'esercizio per i prodotti oggetto della campagna promozionale, viene quindi rilevato un fondo oneri alla voce B4 del passivo. L'accantonamento al fondo è rilevato alla voce B13 del conto economico.[37]

Come chiaramente espresso dall'OIC 31, la società che abbia concluso un contratto che prevede la vendita di beni con annesso diritto del cliente a riscuotere dei premi nel momento in cui si realizzino determinate condizioni, "iscrive per intero il ricavo per la vendita di beni oggetto della campagna promozionale e, al contempo, stanzia un fondo oneri per tener conto dell'impegno assunto".[38]

Diversamente, se la società in questione dovesse seguire un approccio basato sulla separazione delle singole prestazioni incluse nel contratto, e dunque procedesse alla distinta contabilizzazione dei ricavi riferiti alle diverse componenti negoziali (nel caso precedentemente descritto, la fornitura dei beni e la concessione dei punti premio), l'operatore dovrebbe primariamente scomporre il corrispettivo contrattuale in due parti, una riferita al bene ceduto e l'altra attribuibile ai premi. Successivamente, l'operatore dovrebbe procedere all'iscrizione del ricavo relativo al bene ceduto, e di un risconto passivo in contropartita del flusso di cassa ricevuto per la restante parte riferita ai premi. Dunque, "il ricavo relativo ai premi, comprensivo quindi del relativo margine, sarà iscritto a conto economico nell'esercizio in cui verrà effettivamente corrisposto il premio previsto".[39] Un'eventuale impostazione di questo genere prevede una separazione, a livello contabile, della prestazione riferita al bene ceduto e della prestazione riferita al premio, iscritta in bilancio come un risconto passivo, il cui relativo ricavo sarà successivamente iscritto in bilancio in base al momento in cui sarà corrisposto il premio previsto, in modo differito.

Nel conto economico, i due approcci determinano due effetti completamente diversi per via del momento in cui viene rilevato il margine di competenza inerente all'operazione in questione: nel primo caso, si procede all'iscrizione del ricavo, e del relativo margine di competenza, per intero al momento della cessione del bene mentre nel secondo caso avremo una rilevazione differita riflettente le diverse tempistiche che caratterizzano le relative prestazioni contrattuali.

2.1.3 Rilevazione dei ricavi

Terzo ed ultimo problema analizzato dal *Discussion Paper* sui ricavi riguarda l'ampio tema della rilevazione dei ricavi. In precedenza, abbiamo visto come i diversi stakeholder affrontano usualmente consistenti e complessi problemi nell'ambito della rilevazione dei ricavi, ossia il momento in cui effettivamente essi debbano rilevare i ricavi; in tal contesto, una qualsiasi mossa errata da parte della società potrebbe

[37] Appendice dell'OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e TFR, Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri, par. 36-43.

[38] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri, par. 3.2.3

[39] ivi

determinare delle ripercussioni significative. Le attuali disposizioni in merito alla rilevazione dei ricavi sono spesso insufficienti al fine di rappresentare in "modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio"[40] nell'apposito bilancio ordinario. Ciò minaccia inequivocabilmente il principio della comparabilità dei bilanci promosso dalle corrispondenti direttive europee, che perseguono come obiettivo finale l'armonizzazione della materia contabile tra i diversi Stati membri e, per l'appunto, una comparabilità informativa tra società appartenenti a nazioni diverse.
L'OIC 15 – Crediti detta quali sono i principali requisiti affinché si possa procedere ad una chiara e corretta rilevazione di crediti originati da ricavi. "I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

1. Il processo produttivo dei beni è stato completato; e
2. Si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.
   Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:
   a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
   b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
   c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.

I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata."[41]
Nel precedente capitolo, si è inoltre descritto un altro riferimento ai ricavi presente all'interno dei principi contabili nazionali, ossia l'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione. "Un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale."[42] L'OIC 23 disciplina la rilevazione dei ricavi inerenti alle commesse sulla base del metodo della percentuale di completamento (se si verificano determinate condizioni), oppure, in caso contrario, in base al metodo della commessa completata.
Tuttavia, gli attuali istituti contabili utilizzati dai diversi operatori nella redazione del bilancio non sono sufficienti al fine di ricoprire tutte le tipologie di transazioni da essi svolte durante l'ordinaria attività

[40] Art. 2423 c.c., 2° comma
[41] OIC 15 – Crediti, Requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti, pp. 8-9, n. 29
[42] OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, Definizioni, p.6, n. 7

d'impresa, nonché le casistiche applicative che lo stesso operatore si trova ad affrontare durante la fase di contabilizzazione dei ricavi.

Il principale problema concernente la rilevazione dei ricavi è inerente al momento del trasferimento di rischi e benefici connessi alla stipulazione di un determinato contratto. Infatti, l'attuale contesto normativo pone dei dubbi consistenti in riferimento al trasferimento di rischi e benefici sia nel caso in cui si parli di vendita di beni, e sia nel caso in cui si parli di prestazione di servizi. Nel primo caso (vendita di beni), all'operatore non è del tutto chiaro come contabilizzare il ricavo, in quanto dei dubbi lo assalgono nella gestione di situazioni dove il venditore trasferisce solo i benefici (e non i rischi), oppure trasferisce solamente parte dei rischi. Un esempio è il caso della vendita di un bene che dà il diritto al cliente di disporne già al momento della consegna al trasportatore; il periodo che va dalla consegna al trasportatore sino alla consegna al cliente del bene medesimo, vede il venditore garantire la funzionalità del bene fino al momento ultimo della consegna al cliente in questione: "In questa circostanza i benefici connessi alla disponibilità del bene sono stati trasferiti al momento della consegna al trasportatore, mentre alcuni rischi sono trasferiti solo al momento della consegna finale."[43]

Nel secondo caso (prestazione di servizi), l'operatore non ha sempre chiaro, in merito alla contabilizzazione dei connessi ricavi, "se tutti i ricavi per servizi debbano essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se in alcuni casi i ricavi per servizi debbano essere contabilizzati *pro-rata temporis*".

Un esempio che fa riflettere è il caso di servizi di assistenza che vengono forniti continuamente, dove l'operatore potrebbe rilevare il ricavo sia nel momento in cui rapporti di assistenza sono cessati definitivamente, e racchiudere in un'unica rilevazione tutte le prestazioni effettuate fino a quel momento, oppure rilevarli di volta in volta, contabilizzando in modo continuativo i ricavi inerenti al singolo servizio di assistenza prestato.

2.2 Le possibili soluzioni: approccio A e approccio B

Le problematiche applicative che abbiamo riscontrato ed analizzato nel paragrafo precedente (identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri, rilevazione dei ricavi) sembrano giustificare un intervento da parte dello *standard setter* contabile, ossia l'Organismo Italiano Contabilità, volto ad ampliare e a chiarificare la normativa vigente. Le analisi hanno puntualmente evidenziato come in materia di ricavi sussista un notevole scollamento tra quanto previsto nell'OIC 11 – Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati, in merito al principio di prevalenza della sostanza sulla forma e al

[43] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Rilevazione dei ricavi, par. 3.3.7

principio di competenza economica, e le disposizioni presenti nei due principi contabili che abbiamo denominato come i punti di riferimento degli stakeholder per quanto riguarda l'attuale contabilizzazione e rilevazione dei ricavi (l'OIC 15 – Crediti e l'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione). Essi non sembrano apparire sufficienti a dare una concreta attuazione ai principi generali espressi dagli stessi standard contabili. Infatti, la mancanza di una più articolata normativa rispetto a quanto previsto dal postulato di bilancio presente nell'OIC 11, di più dettagliate disposizioni e di regole contabili specifiche che forniscano una completa *guidance* operativa sui ricavi, sta portando ad una serie di comportamenti difformi, da parte di chi è incaricato di redigere il bilancio, tra le varie società; ciò minaccia costantemente il principio della comparabilità dei documenti contabili la cui finalità, invece, è quella di non avere rappresentazioni contabili diverse nel caso di transazioni omogenee.

Nel contesto internazionale, abbiamo visto come si è opportunamente intervenuto al fine di eliminare tali criticità attraverso l'elaborazione del nuovo IFRS 15, dove lo *standard setter* ha voluto basare la rilevazione dei ricavi sul concetto di trasferimento del controllo, tramite un approccio metodologico, in base al quale il ricavo viene rilevato solamente nel momento in cui l'attività svolta dall'impresa si viene a tradurre in un effettivo incremento di utilità per il cliente, che acquisisce così il controllo del bene o del servizio oggetto del contratto. Il trasferimento del controllo avviene solamente quando il cliente ha la capacità di poter decidere l'uso dell'attività e di trarne tutti i possibili benefici da essa. Tale metodo supera la distinzione tra ricavi da vendita di beni (la cui rilevazione si basa sul trasferimento dei rischi e benefici relativi al bene oggetto della contrattazione) e ricavi da servizi o da commesse (da rilevarsi, invece, sulla base dell'attività svolta).

A differenza dei principi contabili nazionali, il principio contabile IFRS 15 contempla una procedura ottimamente formalizzata che, muovendo dalla loro individuazione, descrive in che modo tradurre in valori contabili le componenti dei contratti in termini di diritti ed obbligazioni, nonché la loro evoluzione lungo la durata del rapporto contrattuale.

Nel *discussion paper* sui ricavi pubblicato dall'OIC, vengono espresse due possibili linee guida da seguire al fine di colmare le criticità emerse dalla precedente *survey:* l'approccio A e l'approccio B. Uno di questi due approcci potrebbe essere successivamente scelto come *guidance* principale nell'elaborazione del nuovo principio contabile in questione.

2.2.1 Approccio A

Il primo approccio proposto in merito dall'Organismo Italiano di Contabilità è il denominato "Approccio A". Tale approccio prevede "l'elaborazione di un unico principio contabile sui ricavi nel quale far confluire le attuali disposizioni in materia contenute nell'OIC 15 e nell'OIC 23."[44]Il principale criterio di riferimento sarebbe individuato nella separazione del contratto in singole unità elementari di contabilizzazione, che

[44] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 4 – I possibili approcci da seguire in un principio contabile sui ricavi, par. 4.3

andranno determinate in maniera distinta nell'ambito della cessione di beni, della prestazione di servizi e dei lavori in corso su ordinazione.
Per quanto riguarda il primo problema analizzato, vale a dire l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, l'Approccio A, rispettando il principio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dall'OIC 11, introdurrebbe eventualmente delle specifiche regole atte a segmentare i contratti in varie componenti, sulla base dell'esistente distinzione tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione, delineando delle disposizioni distinte di contabilizzazione per ciascuna di queste tipologie di ricavi.
Nell'ambito della distinzione tra ricavi e fondi rischi oneri, ossia la seconda questione rilevante emersa dalla *survey*, la precedente identificazione di diverse unità elementari di contabilizzazione in base alla siffatta distinzione all'interno di operazioni di ricavi (vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione) potrebbe presentarsi, in riferimento ad alcune circostanze, di difficile applicazione.
Un esempio in merito, avanzato dallo stesso *discussion paper*, concerne il diritto di reso: se esso viene considerato come componente del prezzo di vendita, l'approccio A dovrebbe prevedere la contabilizzazione separata anche per esso, e non andrebbe così iscritto come un fondo rischi ed oneri. Tuttavia, l'approccio A non prevede alcuna tipologia specifica in merito al diritto di reso, né è possibile inquadrarlo, in base alla linea guida proposta, in una delle tre categorie precedentemente delineate.
Infine, per ciò che concerne l'ultimo problema, ossia la rilevazione dei ricavi, sostanzialmente l'approccio A riprenderebbe le già presenti disposizioni in merito, contenute rispettivamente nell'OIC 15 e nell'OIC 23. Dunque, "alla vendita di beni andrebbe applicato il criterio di rilevazione dei ricavi sulla base del trasferimento dei rischi e dei benefici, ai servizi il criterio della prestazione effettuata, mentre per i lavori in corso su ordinazione il criterio della percentuale di completamento oppure della commessa completata secondo le disposizioni dell'OIC 23."[45]
In tal caso, andrebbero declinate in modo molto più dettagliato le norme in merito all'applicazione del criterio del trasferimento dei rischi e dei benefici (vendita di beni) e del criterio della prestazione effettuata (prestazione di servizi).

2.2.2 Approccio B

Come già espresso dall'approccio A, anche l'approccio B prevede l'elaborazione di un unico principio contabile. Tuttavia, la principale differenza tra i due approcci consiste nel fatto che l'approccio B prevede non la separazione del contratto in singole unità elementari, bensì l'adozione di "un unico criterio contabile che prescinde dalla qualificazione delle obbligazioni contrattuali come cessione di beni, prestazione di

[45] *Ivi,* par. 4.7

servizi o lavori in corso su ordinazione, ma fa unicamente riferimento all'esistenza di una obbligazione contrattuale."[46]

In riferimento all'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, l'approccio B, coerentemente a quanto previsto dal principio della rappresentazione sostanziale nell'OIC 11, richiede altresì l'individuazione delle unità elementari di contabilizzazione, ma non distingue tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione. Quindi tale approccio definisce un'unica regola contabile, la quale dovrebbe essere applicata ad ognuna delle unità elementari di contabilizzazione, a prescindere dalla categoria di ricavo alla quale si appartiene. Siccome l'approccio B non prevede distinzioni preimpostate in merito alle diverse tipologie di ricavi, esso richiede che "qualsiasi obbligazione a fare prevista dal contratto sia da considerarsi come una unità elementare di contabilizzazione che porta alla rilevazione separata del ricavo."[47]

Nell'approccio A, abbiamo visto come, nel caso del diritto di reso, quest'ultimo andasse rilevato come un ricavo separato (e non come fondo rischi ed oneri), in quanto si presume esso venga considerato come una delle componenti che formano il prezzo di vendita pattuito con la controparte; l'approccio B propone in merito la stessa soluzione: il diritto di reso viene considerata come un'obbligazione a se stante rientrante nel contratto di vendita, e dunque come un'unità elementare di contabilizzazione alla quale non corrisponderà l'iscrizione di un fondo rischi e oneri, bensì la rilevazione di un ricavo separato.

Come detto in precedenza, l'approccio B non effettua alcuna distinzione tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione, ma prescinde da tali categorie di ricavi, facendo unicamente riferimento all'esistenza di un'obbligazione contrattuale.

In riferimento al terzo problema emerso (rilevazione dei ricavi), un eventuale principio contabile sui ricavi dovrà adeguatamente fornire delle indicazioni in merito al momento della rilevazione, cioè se essa deve avvenire "al momento del completamento dell'obbligazione contrattuale oppure lungo il periodo in cui questa viene effettuata".[48]Tale distinzione temporale potrebbe essere basata sul principio del trasferimento del controllo al cliente, ossia il momento in cui vengono trasferiti i benefici e la possibilità di utilizzo dell'attività alla controparte: se il cliente beneficia dell'attività man mano che la riceve, allora il criterio utilizzato sarà quello della rilevazione lungo il periodo in cui la prestazione viene effettuata; se, invece, il cliente può beneficiare dell'attività solamente nel momento in cui la prestazione è conclusa, allora il ricavo relativo all'obbligazione contrattuale in questione sarà rilevato al momento del suo completamento.

2.3 Un confronto tra i due approcci e possibili semplificazioni

Nei paragrafi precedenti abbiamo approfonditamente analizzato gli obiettivi delineati dall'OIC all'interno del *discussion paper* in merito alla possibile realizzazione di uno standard contabile ad hoc sui ricavi. La

[46] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 4 – I possibili approcci da seguire in un principio contabile sui ricavi, par. 4.8
[47] Ivi, par. 4.11
[48] Ivi, par. 4.13

finalità di un possibile principio contabile sui ricavi è quella di racchiudere le varie regole sparse nei diversi OIC oggi a disposizione degli operatori (OIC 15, OIC 23).

Il documento promosso dall'Organismo ha messo sotto osservazione l'eventuale identificazione di un'unità elementare di contabilizzazione che sia in grado di risolvere i comportamenti difformi che le società tendono ad avere quando si tratta di rilevare operazioni di ricavi. Tale concetto, espresso all'interno dell'OIC 11, deriva dall'osservazione empirica delle contrattazioni tipiche di un'impresa dove le prestazioni pattuite tra le controparti sono spesso complesse, perlopiù contenenti obbligazioni distinte per forma e sostanza, ed anche per livello temporale. Dopo aver descritto analiticamente gli aspetti critici emersi dalla *survey* (identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri, rilevazione dei ricavi), il *discussion paper* propone due possibili approcci distinti (Approccio A e Approccio B) che prevedono la scritturazione di un nuovo standard contabile sui ricavi. L'approccio A si differenzia in quanto delinea l'identificazione di un'unità elementare di contabilizzazione in base all'esistente distinzione tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione, a cui far corrispondere regole distinte di contabilizzazione di ricavi; contrariamente, l'approccio B basa l'identificazione della stessa sull'analisi delle singole prestazioni contrattuali, concernenti delle obbligazioni di fare le une distinguibili dalle altre. Nell'ipotesi in cui dovesse esser applicato l'approccio A, la rilevazione dei ricavi sarebbe da collegarsi alla corretta identificazione del momento del trasferimento di costi e benefici; un eventuale approccio B, invece, si baserebbe sul momento del trasferimento del controllo al cliente, inteso come la capacità del cliente di decidere l'uso dell'attività e trarne tutti i benefici, identificando due possibili rilevazioni temporale: al momento del completamento dell'obbligazione contrattuale oppure lungo il periodo in cui questa viene effettuata.

Lo stesso *discussion paper* propone un confronto tra i due approcci sopra descritti, in relazione alla distinzione già fatta in merito alle tre diverse categorie di ricavi, ossia vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione.

Per ciò che concerne la vendita di beni, "la differenza tra i due approcci risiede principalmente nel fatto che l'approccio B rileva il ricavo esclusivamente nella misura in cui i benefici sono stati trasferiti al cliente. L'approccio A richiede invece di fare un'ulteriore valutazione in relazione al trasferimento dei rischi. Quindi il criterio del controllo prescinde dalla circostanza di una dissociazione tra trasferimento dei rischi e trasferimento dei benefici, ma dà rilievo solo ai benefici."[49]

In relazione alla prestazione di servizi, non sembrerebbero presentarsi delle differenze sostanziali tra i due approcci; infatti il cliente riceverà i benefici connessi all'obbligazione contrattuale assunta nel momento dell'effettuazione della prestazione da parte della società. Sarà difficile per il cliente poter beneficiare di un determinato servizio se quest'ultimo risulta ancora incompleto, e dunque in fase di espletamento.

Tuttavia, all'interno del *discussion paper* non troviamo informazioni dettagliate in merito al trasferimento di rischi e di benefici, sia in caso di vendita di beni che nel caso di prestazione di servizi; ma, in compenso, è

[49] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 4 – I possibili approcci da seguire in un principio contabile sui ricavi, par. 4.14

chiaramente sottolineato come alcuni argomenti saranno eventualmente oggetto di ulteriori approfondimenti in un successivo *step* ancora da definire, che anche andare ad approfondire l'ambito del trasferimento del controllo. In relazione a quest'ultimo, il *discussion paper* ha solo fornito delle linee guida da cui poter trarre un'idea generale sulla questione.

Infine, in merito ai lavori in corso su ordinazione, l'OIC 23 garantisce una regolamentazione abbastanza soddisfacente, creando poche situazioni contradditorie e fornendo agli operatori, tramite i due diversi criteri di contabilizzazione (il criterio della commessa completata e il criterio della percentuale di completamento), uno strumento utile al fine di garantire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società. In tal contesto, i due modelli sembrano risultare compatibili tra loro.

Nell'ambito del trasferimento del controllo, possiamo benissimo notare come il criterio evidenziato all'interno dell'approccio B riprenda in modo alquanto lineare la soluzione proposta già dallo IASB nel nuovo IFRS 15. Esso prevede alternativamente la contabilizzazione dell'oggetto in uno specifico momento in cui il controllo del bene o servizio risulta trasferito al cliente *(c.d. at a period in time)* ovvero man mano che si adempie l'obbligazione di fare trasferendo l'attività o il servizio al cliente *(c.d. over a period of time).* In tal senso, l'approccio B sembra essere in linea con il processo di armonizzazione contabile internazionale seguito dagli Stati membri dell'Unione Europea.

Inoltre, uno degli obiettivi ricercati dalla *survey*, in aggiunta alla volontà dell'Organismo Italiano di Contabilità di intensificare il processo di omologazione con gli standard contabili internazionali, è quello di portare avanti il progetto del principio contabile sui ricavi "cercando di ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese di minori dimensioni."[50]In riferimento a ciò si è stabilito che, pur rimanendo nel pieno rispetto delle norme previste dal Codice Civile, è possibile effettuare delle distinzioni sulla base delle dimensioni delle imprese. Infatti, le imprese di minori dimensioni (a prescindere dall'approccio utilizzato) potrebbero ritrovarsi ad affrontare costi amministrativi elevati, ai quali potrebbero necessariamente non corrispondere benefici informativi degni di nota. Questo potrebbe determinare alcune semplificazioni atte per l'appunto a minimizzare queste differenze in termini di rapporto benefici/danni.

"Sull'assunto che:

- con riferimento alla unità elementare da contabilizzare e alla distinzione tra ricavi e fondi rischi ed oneri, in assenza di contratti particolarmente complessi con varie promesse contrattuali, la separazione in componenti oppure la contabilizzazione come unico contratto non dovrebbe portare a particolari differenze e che
- le ridotte dimensioni aziendali escludono la stipula di contratti particolarmente complessi,

[50] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 5 – Possibili semplificazioni, par. 5.1

il principio contabile potrebbe prevedere che, per le imprese di minori dimensioni, non si renda necessaria la separazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione. Ciò comporterebbe la necessità di mantenere l'attuale guida contenuta nell'OIC 31 per la rilevazione di fondi rischi ed oneri."[51]

Dunque, la semplicità delle diverse tipologie di transazioni portate avanti da imprese di modeste dimensioni potrebbe comportare l'adozione di linee guida diverse che non prevedano la separazione delle diverse unità elementari di contabilizzazione, soluzione possibile in quanto ciò non dovrebbe riprodurre una situazione sostanzialmente diversa rispetto a ciò che si verificherebbe se la separazione contabile venisse invece adottata. Di conseguenza, la non separazione delle diverse unità elementari di contabilizzazioni comporterebbe la "conferma" del principio OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e TFR, che diventerebbe di vitale importanza se si verificasse tale situazione, in quanto andrebbe a sostituire la suddetta non separazione.

In riferimento alla rilevazione dei ricavi, lo stesso *discussion paper* sottolinea come, nel momento in cui dovesse essere scelta la strada che porta all'utilizzo dell'approccio B, una soluzione potrebbe essere quella di adottare l'approccio A per le imprese di minori dimensioni, tenendo in considerazione il fatto che, "in assenza di operazioni complesse, l'applicazione del principio del controllo non comporta differenze rispetto all'approccio basato sui rischi e benefici."[52]

Un ulteriore problema che si pone è il livello dimensionale che andrebbe preso in considerazione, in base al quale stabilire la semplicità o la complessità di un'impresa rispetto ad un'altra. Al riguardo, è possibile identificare due diversi livelli dimensionali:

- Le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata. Esse seguono i parametri previsti all'interno dell'art 2453 bis del Codice civile: "Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
  1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
  2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
  3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità."[53]
- Le imprese che per limiti dimensionali risultano esonerate alla redazione del bilancio consolidato. "Il primo comma dell`art. 27 del d.lgs.127/1991 disciplina l'esonero per i gruppi di modeste dimensioni. Nello specifico, non sono soggette all'obbligo del consolidamento le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per 2 esercizi consecutivi, 2 dei seguenti limiti: 17,5 milioni di euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; 35 milioni di euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio."[54]

[51] Ivi, par. 5.3
[52] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 5 – Possibili semplificazioni, par. 5.4
[53] Art. 2453-bis
[54] https://www.ratio.it/ratioquotidiano/articolo/43317

In qualsiasi caso, un eventuale soglia differente rispetto ai due livelli dimensionali precedentemente descritti andrebbe messa sotto osservazione degli organi competenti in merito alla sua fattibilità tecnica, soprattutto tenendo conto delle ulteriori semplificazioni che sono contenute all'interno della disciplina codicistica e della disciplina contabile nazionale: un esempio può essere rappresentato dal criterio del costo ammortizzato.

CAPITOLO 3: Esempi illustrativi e confronto pratico tra gli attuali principi contabili e gli approcci proposti dal *Discussion Paper*

3.1 Introduzione

Nella parte finale del *discussion paper*, l'OIC propone alcuni esempi illustrativi, il cui fine è quello di chiarire le idee agli stakeholder in merito ad un'applicazione di un ipotetico standard sui ricavi, sia che si intraprenda come linea generale di guida quella espressa dall'approccio A e sia che si opti per le direttive proposte dall'approccio B.
Abbiamo visto come lo stesso OIC sottolinei, all'interno del documento, delle piccole ma significative differenze tra i due approcci, le quali portano a risultati contabili diversi. In particolare, l'approccio A prevede l'identificazione di un'unità elementare di contabilizzazione in base all'esistente distinzione tra le diverse categorie di ricavi: vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione; ad ogni categoria di ricavo sono connesse regole distinte di registrazione contabile. L'approccio B, invece, basa l'identificazione della medesima sull'analisi delle singole prestazioni contrattuali, concernenti le obbligazioni di fare che possono essere distinte le une dalle altre all'interno di un contratto.
Inoltre, abbiamo visto anche che nell'ipotesi in cui dovesse esser applicato il modello A, la rilevazione dei ricavi sarebbe da collegarsi alla corretta identificazione del momento di trasferimento di costi e benefici; un eventuale approccio B, invece, si concentrerebbe sul momento del trasferimento del controllo al cliente.
Gli esempi proposti illustrano alcune delle fattispecie già analizzate sommariamente in precedenza, cercando di mettere in luce le potenziali situazioni pratiche che gli operatori potrebbero affrontare nel caso in cui il processo iniziato dall'OIC dovesse portare al risultato desiderato, ossia un nuovo principio contabile.
Di seguito verranno analizzati e approfonditi tali esempi.

3.2 1° Esempio: il caso delle prestazioni multiple

Le prestazioni multiple sono delle tipologie di operazioni tipiche dell'attività d'impresa che hanno messo più volte in crisi i soggetti incaricati della redazione del bilancio. Infatti, gli attuali principi contabili nazionali non stabiliscono alcunché in merito alla valorizzazione in modo separato dei "ricavi e da vendita di beni da quelli da prestazione di servizi nel caso in cui il bene ed il servizio sono venduti allo stesso cliente per un unico valore complessivo"[55]. Tale fattispecie è stata menzionata da più operatori tra coloro che si sono sottoposti alla *survey*. Da quest'ultima è emerso come le società hanno adottato comportamenti tra loro difformi in merito al caso delle prestazioni multiple: alcune optavano per la rilevazione unitaria, e dunque

[55] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, par. 3.1.8

registravano un unico ricavo; altre stipulavano tanti contratti o tanti accordi quante erano le attività, specificando per ciascuna di esse il prezzo e rilevando i ricavi in modo separato.
L'esempio proposto dall'OIC riguarda un'impresa che abbia concluso un contratto concernente la fornitura di un software. Il contratto, in aggiunta alla fornitura di quest'ultimo, prevede anche l'installazione di tale software, nonché un'assistenza tecnica gratuita garantita per due anni. Il corrispettivo contrattuale pattuito include i prezzi inerenti alla vendita sia della licenza in sé sia dell'installazione e dell'assistenza tecnica gratuita. Secondo la normativa vigente, il "venditore tratta il contratto come un'unica fornitura. I ricavi vengono rilevati al momento della consegna del bene. La società valuterà, ai sensi dell'OIC 31, se iscrivere un fondo rischi e oneri a fronte dei costi necessari per adempiere all'impegno di assistenza tecnica gratuita."[56]Quindi, in presenza di una fornitura unica, la rilevazione del ricavo avverrà solo al momento della consegna del bene; la prestazione inerente all'assistenza tecnica gratuita prevista contrattualmente potrà richiedere l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri, per far fronte agli eventuali costi da sostenere al fine dell'effettivo espletamento di suddetta prestazione.
Come visto già nel secondo capitolo, gli approcci previsti dal *discussion paper* (approccio A e approccio B) concordano in merito alla contabilizzazione e alla rilevazione dei ricavi concernenti prestazioni multiple. Secondo i modelli proposti, innanzitutto l'operatore dovrà identificare, all'interno del negozio, le singole unità elementari di contabilizzazione (in questo caso specifico la licenza software, l'installazione e l'assistenza tecnica). I primi due, la licenza software e l'installazione, saranno rilevati, in base al criterio "*at a period in time",* al momento della consegna del bene, in quanto si riterrà a quel punto avvenuto il trasferimento del controllo ad esso connesso. L'assistenza tecnica, invece, verrà rilevata in base al criterio "*over a period in time",* ossia lungo la durata contrattuale. Tuttavia, nulla si può supporre in merito alla quantificazione dei singoli prezzi delle attività distinte, in quanto il *discussion paper* non presenta approfondite indicazioni in merito.

3.3 2° Esempio: lavori in corso su ordinazione

Il caso dei lavori in corso su ordinazione non ha destato troppe perplessità agli operatori che hanno partecipato alla *survey.* L'OIC ha rilevato come il corrispondente principio contabile attualmente in vigore (OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione) risulti essere sufficiente al fine di dare una rappresentazione intellegibile al bilancio societario. La rilevazione dei ricavi su commessa per lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, cosi come stabilito dall'OIC 23, avviene secondo il criterio della percentuale di completamento (nel momento in cui sono soddisfatte alcune condizioni previste dallo stesso principio contabile) o, se tali condizioni non sono soddisfatte, la valutazione di tali operazioni avviene secondo il criterio della commessa completata. La principale differenza tra i due criteri è legata al fatto che, mentre il criterio della percentuale di completamento si riferisce ai "corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole

[56] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 7 – Esempi illustrativi, es. 1

certezza", il criterio della commessa completata si basa sul costo (di produzione) dell'operazione. In entrambi i casi, i corrispettivi della commessa sono rilevati tra i ricavi al momento della fatturazione definitiva.

L'esempio proposto riguarda la costruzione di un centro residenziale da parte di un'impresa di costruzioni. L'impresa conclude un'operazione di vendita di uno specifico appartamento e il corrispondente contratto stabilisce che, a fronte di un iniziale deposito cauzionale, la rimanente parte del corrispettivo sarà pagata solamente nel momento in cui l'immobile sarà completato, e dunque nell'istante in cui il cliente ne acquisirà la proprietà. Sulla base degli attuali standard contabili nazionali, l'OIC 23 stabilisce che "Il criterio della percentuale di completamento è adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

1) esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;

2) il diritto al corrispettivo per l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (cfr. paragrafo 46);

3) non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni (ad esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);

4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato."[57]

Se tali condizioni non sono rispettate, l'impresa provvederà a rilevare il ricavo in base al criterio della commessa completata. Nel caso analizzato, "l'impresa di costruzioni, sebbene ci sia un contratto che definisce specificatamente le obbligazioni delle parti, non matura il proprio diritto al corrispettivo lungo la durata dei lavori, pertanto procederà alla rilevazione del ricavo al momento della consegna dell'appartamento al cliente."[58]

In merito ai modelli proposti dal *discussion paper*, secondo l'approccio A l'impresa dovrà inizialmente identificare le unità elementari di contabilizzazione in base alla distinzione categoriale tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione. Dopodiché si provvederà ad utilizzare le attuali regole contenute all'interno dell'OIC 23, procedendo secondo le direttive dello standard in vigore, senza determinare alcune differenze rispetto a quanto previsto dalle norme contabili vigenti.

Contrariamente, l'approccio B non prevede le tre diverse categorie presenti nell'approccio precedente, ma basa la distinzione delle componenti negoziali sulla base del concetto di trasferimento del controllo, prescindendo dalla qualificazione delle obbligazioni contrattuali.

Tuttavia, come sottolineato dallo stesso documento, l'applicazione del criterio del controllo ai lavori in corso su ordinazione non è di immediata fattibilità. Un indicatore del trasferimento del controllo, nel caso di un lavoro in corso su ordinazione, può essere rappresentato dal diritto di ricevere il corrispettivo pattuito nel

[57] OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, Definizioni, par. 43

[58] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 7 – Esempi illustrativi, es. 2

contratto lungo la durata del contratto stesso; nel caso analizzato, tale diritto non sussiste. Di conseguenza, il ricavo sarà rilevato solamente alla consegna dell'immobile al cliente.

3.4 3° Esempio: il caso della vendita con diritto di reso

Il caso della vendita con annesso diritto di reso è stata già affrontata durante l'analisi dei due differenti approcci. Come abbiamo visto, sia l'approccio A che l'approccio B propongono situazioni simili tra loro in merito: entrambi rilevano il diritto di reso come una componente del contratto di vendita (e del prezzo di vendita) da distinguere rispetto alle altre obbligazioni, determinandone così una separata contabilizzazione, piuttosto che l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri. Alcuni dubbi permangono in merito all'approccio A, in quanto, la distinzione basata sulle tre diverse categorie di ricavi (vendita di beni, prestazione di servizi e lavori su ordinazione in corso) non lascia intendere alcuna categoria inquadrabile per l'allocazione della componente inerente al diritto di reso.
L'esempio avanzato dal *discussion paper* riguarda un contratto di vendita di beni con annessa possibilità concessa al cliente di poter restituire, entro un determinato periodo di tempo trascorso dall'acquisto, i beni acquistati, e ricevere l'importo totale pagato. Innanzitutto, la società procede con l'analisi del negozio, al fine di identificare le singole componenti contrattuali; la società individuerà due diverse componenti: la fornitura dei beni e il diritto di restituzione dei beni previsto contrattualmente a favore del cliente. Pertanto, si dovrà procedere ad una distinta contabilizzazione per tali due obbligazioni.
Nel caso dell'approccio A, "la fornitura dei beni rientra nella categoria della "cessione dei beni" e pertanto il relativo ricavo sarà rilevato considerando la nozione di rischi e benefici, ossia solo quando tutti i rischi e benefici sono trasferiti. Il diritto alla restituzione del bene non è classificabile, in modo chiaro, in nessuna categoria tra beni, servizi e lavori in corso su ordinazione".[59]Dunque confermiamo quanto già accennato in precedenza: il diritto di reso non è classificabile all'interno della divisione categoriale prevista da tale approccio. Per ciò che concerne i ricavi della vendita dei beni, invece, siccome l'approccio A basa la rilevazione dei ricavi sul criterio del trasferimento dei rischi e dei benefici, "al momento della consegna non vi è il trasferimento di tutti i rischi e benefici, in quanto il cliente detiene alcuni rischi (e.g. rischio di perdita o di furto) e la società detiene i residui (e.g. rischio di restituzione del bene)."[60]Di conseguenza, la società non rileverà i ricavi al momento della consegna del bene, bensì solo al termine del periodo di restituzione, quantificando il ricavo stesso tenendo anche conto dei beni eventualmente restituiti.
L'approccio B propone anch'esso una contabilizzazione distinta, ma non adotta il criterio del trasferimento dei rischi e benefici, bensì il criterio del trasferimento del controllo. Il trasferimento del controllo avviene solamente quando il cliente ha la capacità di poter decidere l'uso dell'attività e di trarne tutti i possibili benefici da essa. Quindi, sulla base di quanto appena detto, la società può rilevare i ricavi già al momento

[59] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 7 – Esempi illustrativi, es. 3
[60] ivi

della consegna, ossia quando effettivamente è avvenuto il trasferimento del controllo al cliente, e la società non ha più alcun diritto sui beni trasferiti. Ma, siccome alla vendita è connesso un diritto di restituzione dei beni, la società dovrà stimare un certo quantitativo di prodotti che essa potrebbe eventualmente restituire, esercitando il proprio diritto. Tale stima sarà registrata contabilmente come un debito.

Conclusioni

Oggigiorno, la contabilizzazione dei ricavi rimane uno dei temi di maggior rilievo nel panorama contabile italiano. La mancanza di uno standard esclusivo per la contabilizzazione e la rilevazione dei ricavi resta una delle questioni più urgenti che l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) deve risolvere.
Una soluzione allo stesso problema è stata adottata, invece, in campo internazionale: nel 2014 lo IASB ha emanato l'IFRS 15 – Ricavi da contratti con clienti, entrato in vigore solo a partire dal 1° Gennaio 2018. Esso è considerato dagli operatori internazionali uno standard contabile sufficiente al fine di garantire una rappresentazione completa in bilancio delle transazioni concluse durante il periodo d'esercizio. Infatti, l'IFRS 15 ricopre tantissime casistiche contrattuali, così da porre fine ad ogni possibile dubbio che potrebbe assalire il soggetto incaricato di redigere il bilancio.
La situazione è completamente diversa in Italia dove non vi è stata alcuna risposta all'emanazione dell'IFRS 15; infatti, non è stata presa alcuna iniziativa a favore di una completa omologazione con il principio realizzato dall'organismo contabile internazionale. Tutto ciò fino a qualche tempo fa.
Recentemente, il dibattito sulla contabilizzazione dei ricavi si è inasprito anche a livello nazionale: molti operatori hanno sottolineato come l'attuale *guidance* sui ricavi (se effettivamente così si può chiamare, visto che non esiste ancor oggi una vera e propria *guidance* unica) non fosse sufficiente al fine di rappresentare le diverse tipologie di transazioni concluse dalle varie società, soprattutto società di grandi dimensioni e aventi un rilevante profilo internazionale, società che svolgono attività molto spesso complesse, e dunque necessitano di metodologie altrettanto complesse. Gli stakeholders hanno caldamente richiesto all'OIC un miglioramento degli attuali principi. L'OIC, comprendendo la situazione, come primo passo decide di promuovere una *survey*, dove i partecipanti sono stati circa 100 tra i diversi operatori. L'obiettivo della *survey* era quello di certificare l'esistenza e sottolineare possibili problematiche applicative in merito alla contabilizzazione e alla rilevazione dei ricavi, le quali avrebbero potuto richiedere un intervento contabile da parte dell'Organismo contabile nazionale. La *survey* risultò positiva in tal senso, e il 12 febbraio del 2019, l'OIC pubblica in consultazione un *discussion paper* sui ricavi, il cui scopo era quello di raccogliere opinioni e pareri su questioni contabili di carattere generale, in una maniera tale da permettere all'OIC di capire come eventualmente effettuare un intervento contabile in tema di rilevazione dei ricavi.
Ciò che emerge essenzialmente dal *discussion paper* sui ricavi è l'evidente scollamento tra quanto previsto dall'OIC 11, il principio contabile che racchiude i postulati di bilancio, e le disposizioni contenute all'interno degli OIC 15 – Crediti e OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione, che contengono le principali norme attuali in merito alla sfera contabile dei ricavi. Infatti, le norme presenti nei due suddetti principi risultano insufficienti al fine di garantire comportamenti coerenti tra società che svolgono attività economiche e contabili simili, determinando più volte comportamenti difformi tra le stesse e minacciando il principio di comparabilità dei documenti contabili, il cui obiettivo è quello di evitare rappresentazioni diverse tra le imprese in caso di transazioni omogenee.

L'approfondita analisi dell'Organismo contabile nazionale sulla *survey* del 2017, ha evidenziato le questioni principali da dover affrontare in tema di rilevazione dei ricavi, successivamente illustrate dal *discussion paper* realizzato dallo stesso OIC.

"I principali problemi identificati dall'OIC sul tema dei ricavi, sulla base della survey e di segnalazioni ricevute, possono quindi sintetizzarsi come segue:

1. Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione corrispondente al punto 1) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di vendita di beni e servizi con un unico corrispettivo, si tratta di stabilire se i beni e i servizi vadano distinti e rappresentati separatamente, individuando due unità di contabilizzazione, o insieme, considerando l'intera operazione come un'unica unità di contabilizzazione);
2. Distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri corrispondente al punto 2) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, in presenza di premi, occorre stabilire se procedere ad un accantonamento o al rinvio al futuro della quota di ricavo attribuibile alla copertura dei premi);
3. Rilevazione dei ricavi corrispondente al punto 3) di cui al paragrafo 2.6 (ad esempio, individuando le condizioni e/o i criteri - trasferimento di rischi o del controllo - che determinano l'imputazione dei ricavi)."[61]

Alla luce dell'analisi sui tre differenti problemi individuati dall'OIC (identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri, rilevazione dei ricavi), i quali dovranno essere alla base di un ipotetico principio contabile sui ricavi, lo stesso Organismo ha proposto, all'interno del *discussion paper*, due possibili linee guida (approcci) da dover seguire nel caso si opti per un intervento contabile, volto a realizzare un nuovo standard di riferimento.

La prima ipotesi (approccio A) riguarda sostanzialmente l'elaborazione di un nuovo principio contabile sui ricavi dove far confluire le attuali linee guida in materia contenute nell'OIC 15 - Crediti e nell'OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione. Secondo questo primo approccio, "il contratto di vendita verrebbe scomposto in singole unità elementari di contabilizzazione da determinare distintamente nell'ambito del principio, attraverso l'introduzione di regole per la segmentazione dei contratti dirette all'identificazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili prevalentemente dall'analisi del contratto stesso". Ciò determinerebbe, altresì, l'introduzione di specifiche norme in grado di garantire la suddivisione dei contratti sulla base dell'esistente distinzione tra vendita di beni, prestazione di servizi oppure lavori in corso su ordinazione, creando delle vere e proprie categorie di ricavi, ognuna di esse caratterizzata da regole distinte di contabilizzazione. Per ogni tipologia di ricavo individuata, andrà dunque applicato un criterio diverso, in relazione alla fase di rilevazione del ricavo stesso. Infatti, alla vendita dei beni sarà applicato il criterio di rilevazione dei ricavi sulla base del trasferimento dei rischi e dei benefici, ai servizi il criterio della prestazione effettuata, mentre per i lavori in corso su ordinazione il criterio della percentuale di

[61] *Discussion Paper* Ricavi, Capitolo 3 – Principali snodi da risolvere prima di un eventuale aggiornamento delle regole esistenti, Introduzione.
https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13340-contabilizzazione-ricavi-in-bilancio-novit-oic-2019.html#paragrafo2

completamento oppure, se le condizioni previste dall'OIC 23 non venissero rispettate, il criterio della commessa completata.

Per ciò che concerne il secondo approccio, l'approccio B, anche qui l'Organismo contabile nazionale propone la realizzazione di un nuovo principio contabile ad hoc per i ricavi, "ma la separazione del contratto di vendita in unità elementari di contabilizzazione verrebbe declinata mediante un unico criterio contabile che prescinde dalla qualificazione delle obbligazioni contrattuali facendo unicamente riferimento all'esistenza di una unica obbligazione contrattuale."[62] Per giunta, questo secondo approccio prevede l'individuazione di un'unica regola contabile, a prescindere dalla suddivisione categoriale (ricavi tra vendita di beni, prestazione di servizi e lavori in corso su ordinazione) fatta nel caso della precedente ipotesi. Quest'unica regola contabile dovrà dunque essere applicata a qualsiasi unità elementare di contabilizzazione identificata. Il criterio di distinzione individuato per l'approccio B differisce da quelli individuati nell'analisi dell'ipotesi precedente (trasferimento dei rischi e dei benefici, prestazione effettuata e percentuale di completamento/commessa completata); esso si basa sul trasferimento del controllo, dove per controllo si intende la capacità del cliente di decidere l'uso dell'attività e di trarne tutti i benefici.

I due approcci risultano essere simili tra loro sotto alcuni aspetti. Ma, una sostanziale differenza risiede nel criterio utilizzato in merito alla rilevazione di un ricavo relativo alla cessione di beni: il modello B, infatti, fa esclusivamente riferimento alla misura in cui i benefici derivanti dalla transazione sono stati trasferiti al cliente; di contro, l'approccio A, prevede un'ulteriore valutazione per ciò che concerne i rischi derivanti dalla transazione, e il loro trasferimento al cliente. Non ci sono apparenti differenze in merito alla rilevazione dei ricavi connessi alla prestazione di servizi o a lavori in corso su ordinazione, dove si riprenderebbero (in entrambi i casi) le norme previste all'interno dell'OIC 23. Inoltre, entrambi gli approcci richiederebbero costi aggiuntivi per le imprese, derivanti da oneri amministrativi da dover sostenere connessi al recepimento delle nuove regole nel proprio sistema contabile. L'approccio del trasferimento del controllo, individuato come criterio di distinzione nella seconda ipotesi precedentemente affrontata, "comporterebbe l'obbligo di identificare le diverse componenti all'interno del medesimo contratto e di procedere poi ad applicare una diversa contabilizzazione per ciascuna componente identificata."[63]

Concludendo, possiamo tranquillamente affermare come le problematiche rilevate dalla *survey*, e sommariamente trattate all'interno del più volte citato *discussion paper,* rappresentano un punto di partenza verso la realizzazione di un principio contabile sui ricavi, che racchiuda tutta la normativa di riferimento. Diversamente, gli *IAS adopters* trovano nell'IFRS 15 una guida completa e dettagliata, che copre tantissime casistiche applicative: infatti, all'interno dell'appendice B dello standard internazionale, possiamo trovare 14 schemi contrattuali, a loro volta declinati in circa 89 paragrafi. L'obiettivo finale è proprio questo: partire dalle tre problematiche emerse (identificazione della unità elementare di contabilizzazione, distinzione tra ricavi e fondi rischi e oneri, rilevazione dei ricavi) e individuare una nuova linea di pensiero, delineando

[62] https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13340-contabilizzazione-ricavi-in-bilancio-novit-oic-2019.html
[63] ivi

un'ampia copertura di istruzioni operative per le potenziali casistiche che si potrebbero incontrare nello svolgimento dell'attività d'impresa.

Tra i due approcci proposti dal *discussion paper* (approccio A e approccio B) quello che si avvicina di più al rispettivo principio contabile internazionale (IFRS 15) è sicuramente il secondo, ossia il modello B. Esso, per l'appunto, riprende i concetti fondamentali su cui si basa lo stesso IFRS 15, come l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione su base contrattuale e la centralità del concetto di controllo, perfettamente aderente al principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò permette sicuramente un più agevole confronto tra i soggetti OIC e i soggetti *IAS adopter*, non trovando notevoli differenze tra le due diverse rappresentazioni contabili. La "logica di contratto", che sta alla base dell'approccio B, prevede l'individuazione in ogni contratto di ogni singola obbligazione a fare, a cui andrà connessa il relativo ricavo; ciò aiuta sicuramente a comprendere perfettamente la volontà delle parti (già espressa nel contratto) e obbliga ad analizzare il contratto in tutte le sue manifestazioni effettive.

Tuttavia, un "problema" potrebbe essere rappresentato dall'identificazione del "giusto prezzo" da correlare alle singole obbligazioni previste contrattualmente. Nessuno dei due approcci prevede criteri in merito all'allocazione del prezzo di vendita tra le diverse prestazioni contrattuali, non permettendo l'individuazione del valore del singolo ricavo da rilevare; ma lo stesso OIC, all'interno del documento, ha precisato come i temi sono trattati in modo sommario, descritti per linee generali, e affermando che, soltanto se si riterrà necessario (ossia soltanto se si opterà per la creazione di un nuovo principio contabile sui ricavi), tali temi saranno successivamente approfonditi. Pertanto, riteniamo come sia necessario continuare per questa strada, la quale porta alla realizzazione di un nuovo standard contabile, che si identifichi il più possibile con la *guidance* internazionale, aggiornata di recente con la pubblicazione dell'IFRS 15, ampliando e migliorando quel processo di armonizzazione contabile iniziato quasi trent'anni fa.

Bibliografia

OIC 11 Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

OIC 15 Crediti

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

OIC 31 Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto

IFRS n.15 – International financial reporting standard 15

OIC Discussion Paper Ricavi

G.Fabbrini-A. Musaio (a cura di), Contabilità e bilancio. Fondamenti e disciplina, Milano, FrancoAngeli, 2004

Sitografia

https://www.brocardi.it/codice-civile/

https://it.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards

http://www.fondazioneoic.eu

http://www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2018/10/27/ifrs-15-analizzati-aspetti-contabili-riflessi-fiscali

https://it.wikipedia.org/wiki/Royalty

https://www.ratio.it/ratioquotidiano/articolo/43317

https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13340-contabilizzazione-ricavi-in-bilancio-novit-oic-2019.html#paragrafo2

https://web.uniroma1.it/deap/sites/default/files/IFRS%2015%20Seminario%20Sapienza%2026.05.2017.pdf

https://www.pwc.com/it/it/publications/assets/docs/oic-2018.pdf

http://bilanciopiu.it/articoli/focus/ricavi-un-commento-al-discussion-paper-oic